



universität  
wien

# Diplomarbeit

Titel der Diplomarbeit

Eine experimentelle Überprüfung des  
extended slippery slope frameworks

Verfasser

Adelana Michael Ojo

Angestrebter akademischer Grad

Magister der Naturwissenschaften (Mag. rer. nat.)

Wien, 2013

Studienkennzahl: 298

Studienrichtung: Psychologie

Betreuerin: Mag. Dr. Eva Hofmann



# Danksagung

In erster Linie gilt mein Dank meiner Mutter, welche mir das Studium ermöglicht hat und mich unaufhörlich unterstützt und aufbaut. Auch sei meinen Freunden und Wegbegleitern für Zuverlässigkeit und Vertrauen ein großer Dank ausgesprochen.

Darüber hinaus gilt ein großes Dankeschön meiner Betreuerin Mag<sup>a</sup> Dr.<sup>in</sup> Eva Hofmann, welche mir mit diesem Diplomarbeitsthema meinen durch Umstände geprägten Studienabschluss um einiges erleichtert hat, keine Fragen offen ließ und eine große Hilfe bei der Verfassung dieser Diplomarbeit war. Ich hätte mir keine bessere Betreuung vorstellen können.

Auch den Studienassistenten der Fakultät für Wirtschaftspsychologie, insbesondere Korbinian Raess, Jerome Olsen und Jan – Arvid Hager möchte ich für ihre Bemühungen und den kritischen Austausch danken.

Danke!

# Anmerkungen

Es sei darauf verwiesen, dass zu lesefreundlicheren Zwecken, auf doppelseitige Geschlechterformen verzichtet wird. Auch wenn die inhaltliche Gestaltung durch die herkömmlich männliche Semantik ausgelegt ist, steht für mich die Gleichwertigkeit der Geschlechter außer Frage.

# Abstract

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, die Annahmen des "extended slippery slope frameworks" zu überprüfen. Darüber hinaus werden die Annahmen des „slippery slope“ – Modells versucht zu bestätigen. In einem ökonomischen Experiment mit einer aus 141 Personen bestehenden Stichprobe an der Universität Wien, wurde die Bestrafungsmacht, welche von der Steuerbehörde ausgeübt wird manipuliert, um zu prüfen, welche Auswirkungen die Manipulationen auf das Steuerverhalten der Teilnehmer hat. Die Annahme des „eSSF“, nämlich das Bestrafungsmacht zu einem antagonistischen Klima und folglich zu erzwungener Kooperation führt, konnte nicht bestätigt werden. Ebenso ließ sich nicht nachweisen, dass die wahrgenommene Bestrafungsmacht einen negativen Einfluss auf das implizite Vertrauen hat und darüber hinaus, dass das implizite Vertrauen einen negativen Einfluss auf das Vertrauensklima hat und in weiterer Folge zur *committed cooperation* führt. Allerdings konnte aber die Annahme des „slippery – slope“ – Modells bestätigt werden, dass die wahrgenommene Macht einen positiven Einfluss auf das antagonistische Klima hat. Es ließ sich außerdem nachweisen, dass Vertrauen in die Steuerbehörde und auch die Interaktion zwischen wahrgenommener und manipulierter Macht zu höheren Steuerbeiträgen führt. Die wahrgenommene bzw. manipulierte Bestrafungsmacht hatte allerdings keinen Einfluss auf die Bereitschaft, seine Steuern gerecht abzuführen hat.



# Inhaltsverzeichnis:

1. EINLEITUNG .....	S. 1
1.1 Steuerverhalten aus aktueller Sicht .....	S. 4
2. THEORETISCHER TEIL .....	S. 7
2.1 Soziale Repräsentationen von Steuern .....	S. 7
2.2 Einstellungen .....	S. 8
2.3 Normen .....	S. 10
2.3.1 Persönliche Normen .....	S. 11
2.3.2 Soziale Normen .....	S. 12
2.3.3 Gesellschaftliche Normen .....	S. 14
2.4 Fairness .....	S. 15
2.4.1 Verteilungsgerechtigkeit .....	S. 16
2.4.2 Verfahrensgerechtigkeit .....	S. 18
2.4.3 Retributive Gerechtigkeit .....	S. 20
2.4.4 Individuelle und situationsbedingte Unterschiede bei Gerechtigkeitsfragen .....	S. 22
2.4.5 Gerechtigkeit und soziale Identifikation .....	S. 23
2.5 Motivationen der Steuerehrlichkeit .....	S. 25
2.5.1 Motivational postures .....	S. 25
2.5.2 Steuermoral .....	S. 26
2.5.3 Wahrscheinlichkeiten von Steuerprüfungen .....	S.26
2.5.4 Strafen .....	S. 28
2.6 Das „slippery-slope“- Modell .....	S. 29
2.6.1 Erzwungene vs. freiwillige Kooperation .....	S. 33
2.7 Das „extended slippery slope framework“ .....	S. 33
2.7.1 Bestrafungs- und legitime Macht .....	S. 35
2.7.2 Begründetes- und implizites Vertrauen .....	S. 36

2.7.3 Annahmen zur gegenseitigen Beeinflussung zwischen Macht und Vertrauen .....	S. 37
2.7.4 Das antagonistische Klima .....	S. 40
2.7.5 Das Serviceklima.....	S. 41
2.7.6 Das Vertrauensklima und die <i>committed cooperation</i> .....	S. 41
3. Zusammenfassung des theoretischen Teils.....	S. 43
4. EMPIRISCHER TEIL .....	S. 45
4.1 Forschungsziel und Hypothesen .....	S. 45
4.2 Methode .....	S. 49
4.2.1 Durchführung .....	S. 49
4.2.2 Stichprobe .....	S. 50
4.2.3 Material .....	S. 51
4.2.4 Manipulationscheck .....	S. 53
4.3 Ergebnisse .....	S. 56
4.3.1 Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht und dem Vertrauen .....	S. 56
4.3.2 Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht und dem antagonistischen Klima.....	S. 57
4.3.3 Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht und der erzwungenen Kooperation .....	S. 57
4.3.4 Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht und dem Vertrauen, der manipulierten Macht und dem antagonistischen Klima und zwischen der manipulierten Macht und der erzwungenen Kooperation .....	S. 58
4.3.5 Wechselwirkung zwischen der wahrgenommenen Macht und dem Vertrauen .....	S. 58
4.3.6 Wechselwirkung zwischen der manipulierten Macht und dem Vertrauen .....	S. 60
4.3.7 Der Einfluss der wahrgenommenen Bestrafungsmacht auf das implizite Vertrauen .....	S. 61
4.3.8 Der Einfluss der manipulierten Bestrafungsmacht auf das implizite Vertrauen in die Steuerbehörde .....	S. 61

4.3.9 Der Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima und auf die <i>committed cooperation</i> .....	S. 61
4.4 <i>Exploration</i> .....	S. 62
5. DISKUSSION .....	S. 64
6. LITERATURVERZEICHNIS .....	S. 70
ANHANG .....	S. 77



# 1 Einleitung

Steuern sind "ein erlaubter Fall von Raub".

*Thomas von Aquin (1224–1274)*

Steuern – ein populäres Wort, das bei Menschen ambivalente Gefühle auslöst. In Politik, Gesellschaft und Medien haben Steuern eine kontinuierliche Präsenz und bieten Nährboden für zahlreiche kontrovers geführte Streitgespräche. Steuern bilden seit jeher das Fundament für die Finanzierung staatlicher Güter und Dienstleistungen und stellen somit die wichtigste Einnahmequelle eines jeden Staates dar. Verfügt der Staat über wirtschaftliche Mittel, Arbeitsleistung und Sachgüter, kann er seine Aufgaben im Dienste des Gemeinwesens erfüllen (Kirchler, 2011). Voraussetzung für ein gut funktionierendes Wirtschaften seitens des Staates ist allerdings, dass jedes Individuum seine Steuern adäquat zahlt; dies ist aber nicht immer der Fall.

Steuern wurden schon immer negativ beurteilt und als ungerecht empfunden (Webley, Robben, Elffers & Hessing, 1991). Seine Steuern ehrlich abzuführen, oder nach Möglichkeiten suchen sie zu vermeiden, gar zu hinterziehen, ist oftmals das Resultat von medialer Beeinflussung, oder mangelndem Verständnis, Steuergesetze zu verstehen (Kirchler, 2011). In diesem Sinne müssen Menschen etwas geben, ohne eine direkte Gegenleistung zu erwarten. Dieser Zustand löst bei vielen Menschen Unbehagen und Frustration aus. Folglich kann es zu Spannungen zwischen Staat und Steuerzahlenden kommen. Die Konsequenz ist im schlimmsten Fall die Steuerhinterziehung. Doch auch wenn der Begriff Steuern oftmals negativ konnotiert ist, so gibt es doch eine Vielzahl an Menschen, die die Notwendigkeit der Steuerzahlung erkennen und sich steuerkonform verhalten. Welche Funktion Steuern tatsächlich haben, welchen Zweck sie erfüllen und warum sie notwendig sind, ist jedoch vielen Menschen unklar. Während sich die meisten Menschen nur peripher mit Steuerinhalten beschäftigen, nur wenig bis gar kein Interesse zeigen, oder gegebenenfalls einen Steuerberater konsultieren, haben nur die Wenigsten einen guten Überblick, was Steuern angeht.

Das Steuerverhalten von Menschen ist in den letzten Jahrzehnten zunehmend zum Untersuchungsgegenstand der Psychologie geworden.

Theoretisch lässt sich das Steuerverhalten in das Modell des sozialen Dilemmas einbetten. Das soziale Dilemma beschreibt eine Problemsituation, welche auf gesellschaftlichen Interessenskonflikten basiert. Eine Person erzielt den höchsten Gewinn, wenn sie nicht-kooperativ handelt. Alle Personen gemeinsam aber sind bevorteilt, wenn sie sich kooperativ verhalten und gemeinschaftlich handeln (Kirchler, 2007).

Nach Kirchler (2011) kann tatsächlich beobachtet werden, dass Menschen selbstbezogen handeln, oft aber auch selbstlos sind. Soziale Normen, Standards der Moral und soziale Bedürfnisse zur Hilfeleistung sind Motive für selbstloses Verhalten. Steuerhinterziehung könnte sich demnach auszahlen, sofern sie nicht aufgedeckt wird. Würden sich aber alle Steuerzahlenden daran halten, Steuern adäquat zu zahlen bzw. ihren finanziellen Beitrag zu leisten, wären die kollektiven Vorteile enorm.

Aus der Forschung ist bekannt, dass rein ökonomische Variablen wie die Macht der Steuerbehörde nicht ausreichen, um Steuerehrlichkeit zu evozieren (Kirchler, 2007). Neben der Macht, die von der Steuerbehörde ausgeübt und von den Bürgern wahrgenommen wird, scheinen auch psychologische Variablen, wie das Vertrauen der Bürger in die Steuerbehörde einen wichtigen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit zu haben. Kirchler, Hölzl und Wahl (2008) postulieren in ihrem dreidimensionalen „slippery slope“-Modell, dass Macht und Vertrauen diejenigen Determinanten sind, welche die Kooperationsbereitschaft von Steuerzahlenden beeinflussen. Das „slippery slope“-Modell bietet einen theoretischen Rahmen an, wie Steuerbehörden agieren können und welche Konsequenzen die beiden Möglichkeiten („Kontroll-Straf-Orientierung“ und „Service-Kunden-Orientierung“) auf die Kooperationsbereitschaft der Steuerzahlenden haben (Kirchler, 2011). Entsprechend der Annahme des „slippery-slope“-Modells, hängt Steuerehrlichkeit zum einen von der Macht des Staates ab, welche die Steuerzahler zur Kooperation zwingt. Zum anderen aber auch vom Vertrauen, wonach Steuerzahler ihre Steuern freiwillig und gewissenhaft beitragen (Kirchler, 2011).

Auch wenn das „slippery-slope“-Modell (Kirchler et al., 2008) einen wesentlichen Beitrag zur Frage leistet, wie das Steuerverhalten von Steuerzahlern modelliert werden kann, bleiben dennoch theoretische Fragen offen. Die Determinanten Macht und Vertrauen werden im Modell nicht weiter unterteilt, d.h. sie werden als eindimensionale Variablen betrachtet. Macht aber

kann einerseits bestrafenden Charakter haben, oder als legitim wahrgenommen werden. Vertrauen kann aus einem Prozess der langen und intensiven Beschäftigung entstehen, oder implizit vorhanden sein. Des Weiteren bleibt im „slippery-slope“-Modell (Kirchler et al., 2008) ungeklärt, welche Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen vorherrschen und wie diese die Interaktion zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler beeinflussen (Gangl, Hofmann & Kirchler 2012).

Gangl et al. (2012) greifen in ihrem postulierten „extended slippery slope framework“ (in der Arbeit nachfolgend als „eSSF“ abgekürzt) die offenen Fragen des klassischen „slippery-slope“-Modells (Kirchler et al., 2008) auf und versuchen sie theoretisch zu klären. Es wird angenommen, dass Macht einerseits bestrafenden, aber auch legitimen Charakter haben kann. Auch Kirchler et al., (2008) unterscheiden theoretisch zwischen legitimer- und Bestrafungsmacht, diese findet aber keine Erwähnung im „slippery-slope“-Modell. Vertrauen wird nach begründetem und implizitem Vertrauen unterteilt. Ziel des „eSSF“ ist es, mögliche Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen zu illustrieren und deren Einflüsse auf die klimatischen Bedingungen zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler zu erklären. Während Kircher et al. (2008) von einem antagonistischen und einem synergistischen Klima als Resultat des Machtverhaltens seitens der Steuerbehörde und dem Vertrauen des Steuerzahlers sprechen, erweitern Gangl et al. (2012) das Modell um ein drittes Klima, das Vertrauensklima, welches dem impliziten Vertrauen entspringen soll. Neben der im „slippery-slope“-Modell erwähnten erzwungenen und freiwilligen Kooperation, beinhaltet das „eSSF“ eine dritte Kooperationsform, die *Committed cooperation* (der Begriff *committed cooperation* trifft bei der deutschen Übersetzung nicht den definitorischen Wortlaut, weshalb das englische Vokabular beibehalten wird), welche eine Folge des Vertrauensklimas ist. Bisher gibt es nur wenige empirische Überprüfungen des „eSSF“, welche die postulierten Annahmen bestätigen.

Im Zentrum dieser Arbeit soll daher die empirisch experimentelle Überprüfung des nach Gangl et al. (2012) postulierten „extended slippery slope frameworks“ stehen. Die Arbeit soll einen wesentlichen Beitrag zur Frage leisten, ob sich das Steuerverhalten von Steuerzahlern beeinflussen lässt, wenn die von der Steuerbehörde praktizierende Bestrafungsmacht, jeweils in hoher und niedriger Ausprägung ausgeübt wird. Darüber hinaus sollen der Einfluss des wahrgenommenen Vertrauens auf die Steuerehrlichkeit, die Interaktionen zwischen der Steuerbehörde und den

Steuerzahlern, als auch die „compliance“, also die Einhaltung der Steuerzahlungen erfasst und in Bezug auf das Steuerverhalten hin untersucht werden.

Im theoretischen Teil dieser Arbeit soll zu Beginn der Begriff Steuern aus Sicht sozialer Repräsentationen erläutert und im Anschluss das von Kirchler et al., (2008) entwickelte „slippery-slope“-Modell illustriert werden. Es folgt eine ausführliche Beschreibung der beiden Machtdimensionen „Bestrafungs-“ und „legitime“ Macht, sowie der Dimensionen „begründetes Vertrauen“ und „implizites Vertrauen“. Besonderes Augenmerk wird auf das „eSSF“ nach Gangl et al. (2012) gelegt. Im empirischen Teil werden die Ergebnisse der Untersuchung dargestellt und in der abschließenden Diskussion praktische Implikationen erläutert und ein abschließender Rahmen dargestellt.

Wesentliches Ziel der Diplomarbeit soll es also sein, das Steuerverhalten von Steuerzahlern anhand der Dimension „Bestrafungsmacht“ (jeweils in hoher und niedriger Ausprägung), basierend auf den Annahmen des „extended slippery slope frameworks“ (Gangl et al., 2012), zu untersuchen. Hierbei soll sowohl auf das Vertrauen und die klimatischen Bedingungen zwischen Steuerzahlern und Steuerbehörde sowie die Einhaltung des Steuerzahlens eingegangen werden.

## **1.1 Steuerverhalten aus aktueller Sicht**

Steuerskandale, Steuerhinterziehung und Steuergesetzgebung sind Schlagwörter, die nahezu tagtäglich in den Medien vorkommen. Erst kürzlich wurde einer der größten Steuerskandale der letzten Jahre aufgedeckt. Auf einer Festplatte sollen Hunderte Personen und Unternehmen gelistet sein, welche in hohem Maße Steuern hinterzogen haben und ihre Gelder in Steueroasen angelegt haben sollen. Was bedeutet es für typische Steuerzahler wie z.B. Angestellte, wenn sie wahrnehmen, dass die einflussreichen Großverdiener der Welt ihre Einnahmen nicht gerecht versteuern? Welchen Einfluss haben solche Informationen auf die wahrgenommene Macht der Steuerbehörde und dem Vertrauen der Steuerzahler? Wie kann Vertrauen in die Steuerbehörde beständig sein, wenn Schuldige ihre Vergehen nicht einmal offenlegen müssen? Zwar arbeiten die EU-Staaten daraufhin, die Bankgeheimnisse von steuerattraktiven Ländern wie der Schweiz, Liechtenstein etc. zu lockern, dennoch besteht das Problem

der Hinterziehungsbereitschaft weiter. Problematisch wird es dann, wenn prominente Sympathieträger wie Uli Hoeneß in Medien stets als gewissenhafte Personen wahrgenommen wurden und schlussendlich beichten, dass sie Steuern in Millionenhöhe hinterzogen haben. Bezugnehmend auf die Wichtigkeit geteilter sozialer Normen in Bezug auf Steuerehrlichkeit, tragen Menschen wie Uli Hoeneß zu einem eher fragwürdigen Stand der sozialen und gesellschaftlichen Normen bei. Es scheint aber auch Initiativen zu geben, die auf globaler Ebene gegen *offshore*<sup>1</sup>, *trusts*<sup>2</sup> und Steueroasen vorgehen. Das *Netzwerk für Steuergerechtigkeit (TJN)* beispielsweise setzt sich für eine erhöhte Transparenz und gerechtere Steuerlast von Großverdienern und Unternehmen ein (Tax Justice Network, 2012).

Für zukünftige Steueruntersuchungen böte es sich an, nicht nur die strafrechtlichen Konsequenzen von Steuerhinterziehung zu hinterfragen, sondern auch zu erheben, welche sozialen Konsequenzen die Hinterziehung nach sich zieht. Schlussendlich kommt für z.B. Haushaltsdefizite grundsätzlich der Mittelstand auf.

---

<sup>1</sup> In das Ausland verlagerte Prozesse eines Unternehmens.

<sup>2</sup> Beschreibt das Streben mehrerer Unternehmen, die absolute Kontrolle auf dem Markt zu erreichen.



## 2 Theoretischer Teil

Um die theoretischen Rahmenbedingungen dieser Arbeit zu klären, soll vorab ein Überblick über die sozialen Repräsentationen von Steuern erfolgen. Nach Kirchler (2007) stellen soziale Repräsentationen wichtige Einflussvariablen des Steuerverhaltens dar. Da unterschiedliche Gruppen von Personen auch unterschiedliche soziale Repräsentationen über ein „Objekt“ haben, können z.B. Steuern für richtig oder falsch bewertet und das Steuerverhalten folglich an diese Bewertung angepasst werden. Um den theoretischen Kern des „slippery-slope“ – Modells demonstrieren zu können, soll im Folgenden das Konzept der sozialen Repräsentationen von Steuern dargestellt werden. Im Anschluss daran wird das Konzept des „slippery-slope“-Modells, sowie das „eSSF“ erläutert.

### 2.1 Soziale Repräsentationen von Steuern

Soziale Repräsentationen beschreiben kollektive soziale Vorstellungen über diverse Aussagen und Definitionen, welche alltäglich zum Tragen kommen. Ursprünglich wurde das Konzept von Moscovici (1961) entworfen und beschreibt ein „gemeinsames Bewusstsein“ über Theorien, Ideen und Erklärungen, welche von Individuen eines sozialen Systems getragen werden. Unterhalten sich Menschen im Alltag über gesellschaftlich relevante Themen (z.B. Wirtschaft, Politik, Wissenschaft, Umweltschutz etc.), so handelt es sich im Allgemeinen um Laien (el Sehity und Kirchler, 2006). Der Literatur zur Folge ist das subjektive Wissen über Steuern recht gering ausgeprägt. Subjektives Wissen von Steuerzahlern über Steuern nimmt bei der Erklärung von Steuerverhalten einen wesentlichen Charakter ein (Kirchler, 2007). Laut McKerchar (2001) machen Steuerzahler gerne die viel zu komplex gestaltete Steuergesetzgebung für ihr mangelndes Steuerwissen verantwortlich. Folglich neigen Steuerzahler dazu, zunehmend Desinteresse und Skrupel am Steuersystem zu zeigen.

Die Regierungen allerdings sind sich der Komplexität der Steuergesetzgebung bewusst und arbeiten kontinuierlich an Simplifizierungen, um den herkömmlichen Steuerzahlern eine transparentere Einsicht der Steuerpolitik zu ermöglichen (Kirchler, 2007). Es besteht wenig Zweifel, dass es einen positiven Zusammenhang zwischen dem Wissen über Steuern und

der Steuerehrlichkeit gibt. Kirchler (2007) argumentiert des Weiteren, dass ein wenig ausgeprägtes Wissen über Steuern zu Unsicherheit seitens der Steuerzahler führt und folglich weniger Risikobereitschaft besteht, Steuern unehrlich abzuführen. Der herkömmlich ökonomischen Annahme zur Folge, dass Steuerprüfungen und gnadenlose Bestrafungen seitens der Steuerbehörde zu erhöhter Steuerehrlichkeit führen, könnte hingegen argumentiert werden, dass erst die Unsicherheit seitens der Steuerzahler der strengen Reglementierung gegenüber zur Steuerehrlichkeit führt (Kirchler, 2007). Beck, Davis und Jung (1991) konnten nachweisen, dass die Unsicherheit über das eigene Einkommen zu erhöhter Ehrlichkeit bei der Einkommenserklärung führt. Der Effekt der Unsicherheit hing allerdings mit der Höhe der Strafe und der Steuerprüfwahrscheinlichkeit zusammen.

Es lässt sich festhalten, dass das Wissen von Steuerzahlern über Steuern prinzipiell niedrig ausgeprägt ist. Diverse Studien belegen, dass die meisten Steuerzahler unqualifiziert sind, ihre Einkommensbesteuerung zu verstehen und folglich auf die Hilfe von erfahrenen Steuerzahlern angewiesen sind (Tyler, 2005).

## **2.2 Einstellungen**

Im obigen Kapitel wurden das Wissen über Steuern, sowie Aspekte der Unsicherheit bezüglich Steuern als Aspekte von sozialen Repräsentationen illustriert. Im Folgenden, soll eine weitere wichtige Einflussvariable auf das Steuerverhalten dargestellt werden.

Fischbein und Ajzen (1975) definieren Einstellungen als individuelle Bereitschaft, ein Objekt, eine Person, eine Institution oder ein Ereignis zu bevorzugen, oder abzulehnen. Einstellungen beziehen sich auf kognitive, affektive und konative Prozesse (Kirchler, 2007). Während kognitive Prozesse auf Überzeugungen beruhen, die sich auf Eigenschaften eines Ereignisses, oder einer Situation beziehen (z.B. die Annahme, dass Steuern notwendig sind, um öffentliche Güter bereitstellen zu können, oder zu glauben, dass Steuern verschwendetes Geld sind), beziehen sich affektive Prozesse auf die Gefühle des Einstellungsobjektes (z.B. das Gefühl Steuern zu zahlen, aus Kooperationsbereitschaft gegenüber der Steuerbehörde). Konative Prozesse beschreiben verhaltensbezogene Intentionen, welche aus Achtung gegenüber dem Einstellungsobjekt entstehen (Kirchler, 2007). Einer Studie von Lewis

(1979) zu Folge, hängen Einstellungen zu Steuern in erster Linie von der Einkommenshöhe ab. Teilnehmer der Studie mit höherem Einkommen hatten auch eine generell höhere Abneigung gegen Besteuerung und schätzten Hinterziehung als gerechtfertigter ein, als Teilnehmer mit niedrigerem Einkommen.

Berti und Kirchler (2001) führten eine Studie zu sozialen Repräsentationen in Österreich und Deutschland durch. Den Teilnehmern wurden verschiedene Typen von Steuerzahlern beschrieben: Ein typischer Steuerzahler, ein ehrlicher Steuerzahler und ein Steuerhinterzieher. Anschließend sollten die Teilnehmer die verschiedenen Typen mittels semantischen Differentials beurteilen. Ein semantisches Differential ist ein psychologisches Verfahren, dass zur Erfassung von persönlichen Einstellungen bezüglich bestimmter Objekte, Begriffe, Konzepte, Haltungen und Ähnlichem eingesetzt wird (Kirchler, 2007). Es ergab sich, dass der typische Steuerzahler negativ, der ehrliche Steuerzahler positiv, der Steuerhinterzieher aber am positivsten bewertet wurde. Steuerhinterzieher wurden als besonders intelligent und besonders hart arbeitend beschrieben. Der typische Steuerzahler hingegen wurde als faul und nicht besonders intelligent eingeschätzt. Ehrliche Steuerzahler wurden zwar als hart arbeitend wahrgenommen, man schätzte sie aber nicht gleichsam intelligent ein wie Steuerhinterzieher. Kirchler (2007) folgert, dass Steuerhinterziehung in dieser Studie weniger als kriminelle Handlung betrachtet wurde, sondern vielmehr als durchdachter Akt.

Die Relevanz von Einstellungen gegenüber der Regierung, der Steuerpolitik und Steuerunehrlichkeit sind seit Beginn der empirischen Forschung von Steuern ein wesentlicher Untersuchungsgegenstand (Kirchler, 2007). Auch wenn oftmals statistisch signifikante Ergebnisse gefunden werden konnten, war die Beziehung zwischen Einstellungen und den Berichten über das Verhalten stets schwach ausgeprägt. In der Literatur lassen sich nur wenige Studien bezüglich des tatsächlichen Steuerverhaltens finden. Studien, welche im Labor stattfinden, vor allem jene, welche illegale Aktivitäten, z.B. Steuerhinterziehung behandeln, werden oftmals wegen ihrer unzureichenden Beziehung zur Realität kritisiert. Bei heiklen Thematiken wie Steuerhinterziehung antworten die Probanden oftmals im Sinne der sozialen Erwünschtheit, da sie einer negativen Bewertung entgehen wollen. Viele Studien haben sich in der Untersuchung auf die Einstellungen gegenüber Steuern fokussiert und weniger auf das tatsächliche Steuerverhalten. Kirchler (2007) argumentiert, dass die Beziehung zwischen Einstellungen und

Verhalten sehr komplex ist und Einstellungen nicht stellvertretend für das Verhalten betrachtet werden sollten.

Weigel et al. (1987) entwickelten ein Modell, welches das Verhalten von Steuerhinterziehung illustriert. Im Modell wird angenommen, dass soziale und psychologische Variablen Prädiktoren für die Bereitschaft zur Steuerhinterziehung sind. Neben anderen Variablen werden Einstellungen und moralische Auffassungen als wichtigste Einflüsse zur Steuerhinterziehung betrachtet. Weigel et al. (1987) untersuchten sowohl Steuerzahler, deren Steuerhinterziehung geahndet und bestraft wurde, als auch Steuerzahler, welche in der Vergangenheit unauffällig waren und ihre Steuern korrekt abgeführt hatten. Obwohl das Steuerverhalten bereits bekannt war, wurden sowohl Angaben über Steuerehrlichkeit, als auch psychologische Motivationen erhoben, welche zur Steuerehrlichkeit bzw. Steuerunehrlichkeit beitragen. Es konnte gezeigt werden, dass Einstellungen teilweise Erklärungen liefern, die zur Steuerhinterziehung beitragen, aber keine signifikanten Einflüsse gefunden werden, welche besagen, dass Einstellungen Prädiktoren von Verhalten sind (Kirchler, 2007).

Zusammenfassend sind Einstellungen und Verhalten wichtige Aspekte von sozialen Repräsentationen, auch wenn Einstellungen nicht zwangsläufig als Prädiktoren des Steuerverhaltens betrachtet werden dürfen.

## **2.3 Normen**

Ähnlich den Einstellungen werden auch Normen als wichtige Aspekte im Feld der empirischen Steueruntersuchung betrachtet (Kirchler, 2007). Nach Wenzel (2004) basiert das Verhalten auf sozialen Normen und der Verhaltenskontrolle. Auf der Art und Weise, wie Normen in Untersuchungen operationalisiert werden, kann es teilweise zu schweren Überschneidungen mit Persönlichkeitseigenschaften, dem Wertesystem, dem Vertrauen in Institutionen und kulturellen Standards seitens der Steuerzahler kommen (Kirchler, 2007). Eine klare Unterscheidung der Operationalisierungen lässt sich teils nur schwer umsetzen. Prinzipiell wird angenommen, dass höhere moralische Standards positiv mit Steuerehrlichkeit zusammenhängen.

### 2.3.1 Persönliche Normen

Nach Kirchler (2007) hängt die Ethik bezüglich des Steuerzahlens mit Persönlichkeitseigenschaften wie beispielsweise der Moral, dem Egoismus, der Normabhängigkeit und Werten zusammen. Moralische Aspekte scheinen einen besonderen Einfluss zu haben.

Braithwaite und Ahmed (2005) konnten zeigen, dass Steuermoral auf der Wahrnehmung von Werten und Fairness basiert. In ihrer Studie wurde die Steuermoral von Absolventen und deren Bereitschaft, ihr Studentendarlehen zurückzuzahlen, hinterfragt. Die Bereitschaft das Darlehen zurückzuzahlen hing von der Vorstellung ab, wie sich die Teilnehmer eine erstrebenswerte Gesellschaft vorstellen und wie zufrieden sie mit ihren Kursen an der Universität waren. In Kursen, welche weniger zufriedenstellend waren, zeigten die Teilnehmer weniger Bereitschaft ihr Darlehen zurückzuzahlen. Es konnte aber nicht nur gezeigt werden, dass die Steuermoral der Absolventen auf deren Wahrnehmung von Werten und Fairness basiert, darüber hinaus ließ sich ein „spill-over“- Effekt nachweisen. Der „spill-over“ – Effekt bezeichnet Auswirkungen von Handlungen, oder Zuständen, welche auf andere Bereiche, oder Ebenen übertragen werden (Kirchler, 2007). Die Bereitschaft, das Darlehen zurückzuerstatten, war kohärent zur Bereitschaft, die Steuern gerecht abzuführen. Die Autoren argumentieren, dass Steuermoral auf Werten beruht. Da Werte langfristig stabil sind, darf angenommen werden, dass sie robust gegen Kontroversen und Umstürze sind. Trotzdem können persönliche Umstände und Widerstand gegen bestimmte Politikpläne die Steuermoral zum Schwanken bringen. Es wird daher geschlussfolgert, dass Steuermoral nicht die einzige Determinante ist, die zur Steuerehrlichkeit führt, sondern darüber hinaus auch als Barometer betrachtet werden kann, wie das Steuersystem in den Köpfen der Steuerzahler wahrgenommen wird (Kirchler, 2007).

Strenge Religiosität und ein strenges moralisches Bewusstsein hängen ebenfalls mit Steuerehrlichkeit zusammen. Torgler (2003) konnte nachweisen, dass das Vertrauen in die Steuerbehörde und Religiosität einen systematischen positiven Einfluss auf die Steuermoral haben. Persönliche Normen können in Situationen, in denen Normen verletzt werden bekräftigend wirken, wenn Steuerzahler Schuldgefühle und Scham erwarten (Grasmick und Bursik Jr., 1990).

Gefühle der Schuld und des Schams hingegen können Mechanismen sein, um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Den Typologien von Steuerzahlern

entsprechend (Torgler, 2003), sind stark ausgeprägte persönliche Normen mit aufrichtigen und intrinsischen Steuerzahlern verbunden. Nach Torgler (2003) neigen „ehrliche Steuerzahler“ stets zur Kooperationsbereitschaft. Sie suchen nicht nach Wegen und Mitteln, ihre Steuern reduzieren zu können und verhalten sich stets ihrer absoluten ethischen Norm entsprechend. In vielen Experimenten konnte tatsächlich nachgewiesen werden, dass es einen hohen prozentuellen Anteil an aufrichtigen Steuerzahlern gibt (James und Alley, 2002). Torgler (2003) beschreibt „intrinsische Steuerzahler“ als sensibel gegenüber dem Verhalten von Institutionen, der Regierung und Steuerbeamten. Ihre Bereitschaft zu kooperieren scheint mehr von den behördlichen Konditionen bestimmt zu sein und weniger vom Verhalten der anderen Steuerzahler. Das Verhalten des „sozialen Steuerzahlers“ ist durch soziale Normen gekennzeichnet und der Erwartungshaltung welche Konsequenzen zu tragen sind, wenn sie diese Normen verletzen, wie z.B. Verlegenheit. Wenn ihnen andere Steuerzahler bekannt sind, die Steuern vermeiden oder hinterziehen, so werden sie ebenfalls vermeiden oder hinterziehen. Zusammengefasst also lässt sich festhalten, dass soziale Steuerzahler durch soziale Normen motiviert sind.

### **2.3.2 Soziale Normen**

Nach Ajzen (1991) beschreiben soziale Normen die Funktion von individuell wahrgenommenen Erwartungen, dass eine oder mehrere Personen ähnliches Verhalten in Situationen an den Tag legen, wie man selbst. Nehmen Steuerzahler von anderen Personen wahr, dass diese sich den sozialen Regeln gegenüber konform verhalten, werden sie sich in ähnlicher Art und Weise verhalten und Konformität zeigen (Kirchler, 2007). Wird in der Referenzgruppe hingegen Steuerunehrlichkeit toleriert, wird die eigene Steuerehrlichkeit reduziert.

Die Relevanz von sozialen Normen bei Steuerhinterziehung konnte in zahlreichen Experimenten belegt werden. Torgler (2005) fand heraus, dass die Steuermoral in Südamerika niedriger war, wenn Steuerzahler Personen kannten, die Steuern hinterzogen haben, oder ihnen berichtet wurde, wie man Steuern vermeiden kann. Des Weiteren konnten Welch et al. (2005) nachweisen, dass Steuerzahler Steuerunehrlichkeit weniger hart verurteilten, sich weniger vor Sanktionen bei Hinterziehung fürchteten und eher dazu geneigt waren, in Zukunft selbst Steuern zu hinterziehen, wenn der Konsens

der Allgemeinheit ähnliche Ansichten vertrat. Nehmen Steuerzahler wahr, dass Steuerunehrlichkeit ein generell akzeptiertes Verhaltensmuster ist, werden sie auch weniger dazu geneigt sein, ihre Steuern gerecht abzuführen. Trotzdem ist die Beziehung zwischen sozialer Norm und Steuerunehrlichkeit komplex. Der Einfluss sozialer Normen in Situationen, in denen sich Steuerzahler stark mit der Referenzgruppe identifizieren, wurde in einer Studie von Wenzel (2005) untersucht. Hintergrund der Studie war, ob soziale Normen die wahren Motivatoren hinter Steuerehrlichkeit sind. Wird ein Steuerzahler der Hinterziehung bezichtigt, könnte er argumentieren, dass außer ihm noch viele andere hinterziehen und er von der Regierung unfair behandelt wird. Soziale Normen hatten dann einen Einfluss auf persönliche Normen, wenn sich die Teilnehmer in hohem Maß mit dem Staat identifizierten.

Wie bereits erwähnt, konnte die Wichtigkeit der Identifikation mit der Referenzgruppe und den sozialen Normen, welche einen hohen Einfluss auf persönliche Normen und der Steuerehrlichkeit haben, demonstriert werden. Wenzel (2005) postuliert praktische Implikationen dieser Ergebnisse, welche zum Gebrauch für Steuerbehörden bestimmt sind. Er unterscheidet zwischen „injunctive norms“, z.B. was die meisten Menschen glauben tun zu müssen und „descriptive norms“, also der Wahrnehmung, was die meisten Menschen wirklich tun (Kirchler, 2007). Während sich die meisten Studien, welche soziale Normen untersuchen, z.B. auf der Wahrnehmung der Häufigkeit von Steuerhinterziehung im gesellschaftlichen Konsens beziehen, sind Studien der deskriptiven Normen bemüht zu untersuchen, wie hoch das Ausmaß an Akzeptanz bei Steuerhinterziehung ist. Studien zu Folge können Steuerzahler das Gefühl haben, dass einige Menschen der Gesellschaft Steuern hinterziehen und es für angebrachtes Verhalten erachten; trotzdem könnten sie dieses Verhalten missbilligen (Kirchler, 2007). Es gibt Grund zur Annahme, dass die Vorstellung von sozialen Normen auch täuschend wahrgenommen werden können, nämlich dann, wenn andere Menschen Steuerhinterziehung akzeptieren, man selbst aber nicht. In einer Studie teilte Wenzel (2005) Fragebögen an einer zufällig gezogenen Stichprobe an australischen Steuerzahlern aus. In diesem Fragebogen sollten sie sowohl ihre eigene Ansicht bezüglich Steuerehrlichkeit angeben, als auch ihre Vorstellung äußern, wie Steuerehrlichkeit von anderen Menschen wahrgenommen wird.

Es konnte gezeigt werden, dass nicht nur soziale Normen eine wichtige Rolle bei Steuerunehrlichkeit spielen, sondern auch ein akkurates Verständnis vom Steuerverhalten anderer Steuerzahler maßgebend ist. Für die

Steuerbehörden kann es von Vorteil sein zu verstehen, dass sich Steuerzahler bei der Abgabe von Steuern nicht nur nach dem Steuerverhalten anderer richten, sondern durchaus eigene Normvorstellungen bezüglich des Steuerverhaltens zu zeigen.

### **2.3.3 Gesellschaftliche Normen**

Normen werden auf drei Verhaltensebenen erfasst: Der individuellen, der sozialen Referenzgruppe und der kollektiven Ebene (Kirchler, 2007). Auf der individuellen Ebene werden persönliche Normen definiert, welche internalisierten Verhaltensstandards entsprechen. Auf der sozialen Ebene entsprechen Normen dem Verhalten einer sozialen Gruppe, z.B. Freunden, beruflichen Kollegen etc. und folglich gemeinsamen Standards. Auf Ebene der kollektiven, oder nationalen Norm, werden Normen zu kulturellen Standards zusammengefasst, welche in der Regel den entsprechenden regionalen Gesetzen entsprechen. Kulturellen Standards entsprechend, werden Normen in erster Linie dem Begriff der Steuermoral und dem der bürgerlichen Pflicht zugeordnet.

Kulturelle Normen und gesellschaftliche Institutionen werden als wichtige Einflussfaktoren der Steuerehrlichkeit betrachtet. Studien der „Weltweiten-Werte-Umfrage“ (eine der größten und aufwendigsten Umfragen, welche je durchgeführt wurden) im Jahr 1990 und 1997 zu Folge waren Ost-Deutsche nach der Wiedervereinigung in Deutschland mehr an Normen gebunden, ihre Steuern abzuführen, als West-Deutsche. Sowohl die kulturellen Normen als auch die Steuermoral aber schien sich im Osten über die Zeit zu erodieren. Die Anerkennung und Wertschätzung gesellschaftlicher Normen geht nach Kirchler (2007) Hand in Hand mit der Revision der Beziehung zwischen Bürgern, der Regierung und Institutionen, um die soziale Distanz zwischen den Bürgern und Autoritäten zu reduzieren und folglich Vertrauen in politische Führer aufzubauen, was letztlich zur Kooperation führt. Statt strenge Steuerprüfungen und Strafen bei mangelnder Steuerehrlichkeit zu verhängen, scheint unterstützende Kommunikation und der Aufbau von Vertrauen seitens der Steuerbehörde wesentlich effektiver zur Steuerehrlichkeit beizutragen. Stainer, Stainer und Segal (1997), S. 182 fordern: „Steuerplanung muss in einer Atmosphäre der Integrität erfolgen, gegenseitiges Vertrauen und darüber hinaus ein gutes ethisches Klima sind Bestandteil einer zivilisierten Gesellschaft, moralisches Vorgehen, nicht mehr und nicht weniger“.

Wesentlich bei der Betrachtung gesellschaftlicher Normen ist überhaupt die Möglichkeit zu haben, Steuern hinterziehen zu können. Kirchler (2007) argumentiert, dass Selbständige grundsätzlich die meisten Möglichkeiten haben, Steuern zu hinterziehen. Angestellte können zwar durch z.B. Schwarzarbeit ein informelles Einkommen beziehen, tatsächlich durchdachte Steuerhinterziehung ist allerdings ein Delikt, das den Selbständigen vorbehalten ist. In simulierten Studien von Webley, Cole und Eidjar (2001) in England und den Niederlanden wurden neben anderen Variablen erhoben, welche Möglichkeiten der Hinterziehung bestehen. Die Teilnehmer wurden gebeten sich vorzustellen, sie seien Gärtner, die Steuern abführen müssen. Unter der Bedingung der Hinterziehungsmöglichkeit mussten sie angeben, am Wochenende etwas extra Geld zu verdienen, oder sie hatten die Möglichkeit, ihre Ausgaben höher anzugeben als es tatsächlich der Fall ist. Es ließ sich kein signifikanter Effekt der Bedingung nachweisen, die sich auf die Angabe von etwas dazu verdientem Geld bezog. Es zeigten sich allerdings signifikante Effekte bei der Bedingung, die sich auf die unehrliche Angabe von Arbeitsausgaben bezogen.

## **2.4 Fairness**

Werden Steuerzahler über deren Haltung gegenüber steuersystematischen Aspekten befragt, so kritisieren viele die mangelhaft erscheinende Gerechtigkeit (Kirchler, 2007). Die Relevanz von Fairness wurde bereits von Schmolders (1960) postuliert, welcher die Ansicht vertrat, dass unfaire Behandlung seitens der Steuerbehörde zu Unstimmigkeiten der Steuermoral von Steuerzahlern führt. Schmolders (1975) hält einen Steuersatz von 50 % als Maximum der zu versteuernden Einnahmen, welche von Steuerzahlern akzeptiert werden. In seinen Studien konnte er belegen, dass drei Viertel der deutschen Steuerzahler die Steuerlast als zu hoch empfanden, nur ein Viertel hielt den Satz für akzeptabel. Dabei kamen die meisten Proteste aus den Reihen der Selbständigen, die sich über einen zu hohen Steuersatz beklagten (83%), Bedienstete sich jedoch am wenigsten beklagten (63%), gewerbliche Arbeitnehmer, Angestellte und Bauern bewegten sich im mittleren Rang (70-72%). Einer experimentellen Studie nach Porschke und Witte (2002) zu Folge, sind Menschen nicht komplett gegen Steuern, halten einen Steuersatz von 30% für fair. Die meisten Teilnehmer der Studien von Schmolder betrachteten Steuern nicht nur als exzessive Belastung, sondern gleichzeitig als unfair

verteilte Ressource auf verschiedene Bevölkerungsgruppen. Sie hatten das Gefühl, dass die Regierung die Steuergelder nicht adäquat unter den Bürgern verteilt. Ein Großteil der Menschen fühlte sich schlichtweg von der Regierung betrogen.

Wenzel (2003) bietet einen konzeptuellen Rahmen für die Betrachtung von Gerechtigkeit und Fairness an, welcher auf grundlegenden empirischen Ergebnissen sozialpsychologischer Studien basiert. Er unterscheidet hierzu drei Gerechtigkeitsformen: *die Verteilungsgerechtigkeit, die prozentuale Gerechtigkeit und die retributive Gerechtigkeit.*

### **2.4.1 Verteilungsgerechtigkeit**

Verteilungsgerechtigkeit bezieht sich auf den Austausch und der Verteilung von Ressourcen, Leistungen und Kosten. Diese Verteilung findet in erster Linie innerhalb eines Staates statt. Der Staat hat demnach die Aufgabe, Steuergelder gerecht zwischen den Bürgern aufzuteilen. Steuern zielen darauf ab, öffentliche Güter bereit zu stellen und so zu wirtschaften, dass wenig Verdienende von Steuern profitieren. Spitzenverdiener haben demnach die Aufgabe, einen Teil ihres Einkommens dem Allgemeinwohl zur Verfügung zu stellen. In den Köpfen vieler Menschen jedoch ist das Bild der unfairen Verteilung und der Bevorteilung von Spitzenverdienern immer noch präsent. Die Bewertung von Fairness und Steuerehrlichkeit wurde in Studien oftmals der Verteilungsgerechtigkeit zugeordnet. Nach Wenzel (2003) bezieht sich die Verteilungsgerechtigkeit auf die Steuerlast der Menschen und der Investitionen in öffentliche Güter. Spicer und Becker (1980) fanden heraus, dass Individuen, welche sich selbst in einer steuerbenachteiligten Situation sahen, eher dazu geneigt waren, Steuern zu hinterziehen, wohingegen Individuen, welche sich selbst in steuerbevorteilten Konditionen sahen, steuerehrlicher handeln. In ihrem Experiment hatten alle Versuchsteilnehmer denselben Steuersatz. Einem Drittel der Teilnehmer wurde gesagt, dass der durchschnittliche reale Steuersatz höher lag, als der im Experiment. Einem weiteren Drittel der Teilnehmer wurde gesagt, der durchschnittliche Steuersatz sei niedriger. Den restlichen Teilnehmern wurde erläutert, dass der durchschnittliche Steuersatz dem experimentellen Steuersatz gleich sei. Die Ergebnisse konnten belegen, dass wahrgenommene Ungerechtigkeit einen starken Einfluss auf das Ausmaß der Bereitschaft Steuern zu hinterziehen hat. Braithwaite (2003) fand heraus, dass die Mehrheit australischer Steuerzahler

vermutete, dass Firmenchefs von großen nationalen Unternehmen wesentlich weniger Steuern zahlen, als gesetzlich vorgeschrieben. 70,1 % nahmen an, dass Manager großer Unternehmen ihre Steuern nicht gerecht abführen.

Mehr als die Hälfte der Teilnehmer nahmen außerdem an, dass Richter, Doktoren und Chirurgen etc. mehr als 100.000 australische Dollar im Jahr verdienen und ihre Steuern nicht adäquat beglichen. Nur 4,9 % der Teilnehmer gab zu, ihre Steuern nicht gerecht abzuführen. Um Steuerehrlichkeit prinzipiell erhöhen zu können, stimmten die Teilnehmer für transparente Einsicht, um sicher gehen zu können, dass Unternehmen und wohlhabende Menschen mehr Steuern zahlen.

Steuerzahler haben Vorstellungen darüber, was die Regierung tatsächlich mit Steuergeldern macht und machen sollte (Kirchler, 2007). Sie haben aber auch Vorstellungen darüber, was sie von der Regierung bekommen und was sie bekommen sollten. Kirchler (1997) befragte österreichische Steuerzahler über ihre Vorstellungen, wie die Regierung Steuergelder verwaltet. Es zeigte sich, dass im Durchschnitt recht positive Annahmen über die Steuerverwaltung getroffen wurden. Im Wesentlichen aber wurde angegeben, dass mehr Gelder in Bildung, Forschung und Wissenschaft, Gesundheit und Sicherheit investiert werden sollte, aber weniger Gelder für Verteidigung, Kunst und kulturelle Ereignisse, sowie ökonomische Entwicklung und Straßenbau fließen sollen. Falkinger (1995) konnte den Einfluss der Risikobereitschaft Steuern zu hinterziehen nachweisen, welche von der wahrgenommenen Fairness der Steuerbehörde abhing. Er präsentierte sowohl ökonomische, als auch psychologische Argumente, die für einen positiven Zusammenhang zwischen Risikobereitschaft und Fairness, aber auch Hinterziehung und Ungerechtigkeit sprechen. Das ökonomische Argument beschreibt Fälle, welche die Einschätzungen von öffentlichen Ausgaben bei erhöhtem Einkommen betreffen. Das psychologische Argument basiert auf der Annahme, dass Bürger in einem gerechten System Steuerhinterziehung mehr verurteilen als in einem unfairen System. Mit solch einer Norm könnte ein Anstieg von Fairness zu einem Anstieg an schlechter Reputation und des schlechten Gewissens seitens der Steuerhinterzieher entstehen, was folglich zu einem weitest gehenden Rückgang der Hinterziehung führen würde.

Nach Wenzel (2003) bewerten Steuerzahler Fairness nicht nur nach Höhe der Steuerlast, den sozialen Zuschüssen und den Möglichkeiten der

Steuerhinterziehung auf individueller Ebene, sondern ebenso auf der Ebene der sozialen Referenzgruppe. Es können Vergleiche zu bisherigen Ausgaben geschlossen werden, zu Menschen aus derselben Referenzgruppe, oder zu anderen Gruppen. Auf gesellschaftlicher Ebene treffen Steuerzahler ihre Meinung über Fairness in den meisten Fällen in Bezug auf das Steuersystem (Kirchler, 2007). Es gibt Studien, die belegen, dass Strukturen von Steuern einen Einfluss auf die Bereitschaft der Hinterziehung haben (Baldry, 1987). Die Wahrnehmung, dass die Regierung möglicherweise Steuergelder für unnötige Zwecke verwendet, spielt eine ebenso wichtige Rolle bei der Entscheidung Steuern zu hinterziehen. Auf gesellschaftlicher Ebene ist die Höhe der Steuern - ob fortschreitend, rückläufig, oder niedrig - von hoher Relevanz. Dass niedrige Steuern höhere Akzeptanz bei Steuerzahlern finden, als ein erhöhter Steuersatz, wurde oft diskutiert (Kirchler, 2007). Ein weiterer Grund für Steuerunehrlichkeit auf gesellschaftlicher Ebene könnte die Existenz von weitläufig bekannten Steueroasen sein. Hite (1990) befasste sich in seiner Studie mit dieser Thematik. Teilnehmer seiner Studie lasen verschiedene Szenarien und stellten sich vor, entweder die Möglichkeit zu haben, Steueroasen zu nutzen, oder nicht. Die Szenarien hatten keinen signifikanten Effekt auf die wahrgenommene Ungerechtigkeit. Teilnehmer, welche zuvor aber Erfahrungen mit Steueroasen gemacht hatten, beurteilten die hypothetische Steueroase als gerecht, wohingegen Teilnehmer, welche noch nie Erfahrungen mit Steueroasen gesammelt hatten, die hypothetische Steueroase für ungerecht hielten.

Nachdem die Verteilungsgerechtigkeit als wichtiges Kriterium der wahrgenommenen Fairness seitens der Steuerbehörde illustriert wurde, soll nachfolgend die Verfahrensgerechtigkeit beschrieben werden.

#### **2.4.2 Verfahrensgerechtigkeit**

In Untersuchungen des Steuerkontextes wurde die Verfahrensgerechtigkeit bisher weniger als die Verteilungsgerechtigkeit erforscht, obwohl weitläufig bekannt ist, dass Menschen sehr wohl auch verfahrenstechnische Aspekte in ihre Beziehung mit politischen Institutionen integrieren (Kirchler, 2007). Die Bereitschaft, sich Gesetzen gegenüber konform zu zeigen, hängt in erster Linie von der wahrgenommenen Fairness ab, wie beispielsweise Strafprozesse geführt werden. Die Verfahrensgerechtigkeit nimmt eine Schlüsselrolle ein, wenn es darum geht, der Steuerbehörde Legitimität ihrer

Macht zuzugestehen. Folglich können experimentelle Untersuchungen von Verfahrensgerechtigkeit wichtige Implikationen für die Regierung und die soziale Kooperation liefern (MacCoun, 2005). Zugang zu Verwaltungsdokumenten, Informationen bezüglich Steuergesetzen und Erklärungen, warum Steuergesetze verändert werden, können die Wahrnehmung von Fairness erhöhen (Wartick, 1994). Informationen, welche dazu beitragen, die Komplexität von Steuergesetzen zu reduzieren und Transparenz zu schaffen, haben ebenfalls einen positiven Einfluss auf die Fairnesswahrnehmung. Job und Reinhardt (2003) postulieren, dass eine faire Behandlung von individuellen Steuerzahlern und ein faires Interaktionsklima, relevante Aspekte von Fairness und Gerechtigkeit sind, welche zu Vertrauen beitragen. Auf Gruppen- und gesellschaftlicher Ebene bezieht sich Verfahrensgerechtigkeit vor allem auf die Neutralität von Steuerprüfern. Treten Steuerbehörde und Steuerprüfer fair, respektvoll und verantwortlich auf, so steigt das Vertrauen und die Kooperationsbereitschaft der Steuerzahler auf individueller, Gruppen- und gesellschaftlicher Ebene (Kirchler, 2007). Die individuelle Einflussnahme auf politische Entscheidungen durch demokratische Verfahren hat ebenfalls positive Effekte auf die wahrgenommene Fairness. Je mehr Mitspracherecht den Steuerzahlern bei politischen Entscheidungen zugesprochen wird, die Regierung die bevorzugten Steuerausgaben der Steuerzahler akzeptiert und das klimatische Verhältnis zwischen Regierung und Bürgern auf Vertrauen basiert, desto höher die Steuermoral (Frey, 2003). Vertrauen in die Regierung und staatliche Institutionen hat einen systematisch positiven Einfluss auf die Steuermoral (Fjeldstad, 2004; Torgler, 2005).

Auch Vihanto (2004) konnte herausfinden, dass Steuerzahler mehr *compliance* zeigten, wenn sie mit den Steuergesetzen einverstanden waren. Wird die Verwaltung der Steuergelder als fair wahrgenommen und Verfahrensgerechtigkeit ebenfalls hoch eingeschätzt, fühlen sich Steuerzahler verpflichtet und gleichzeitig bereit, ihre Steuern ehrlich abzuführen. Zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler besteht ein unausgesprochener „Vertrauensvertrag“, welcher durch unverantwortliche und böswillige Steuerprüfung enorm geschädigt werden kann. Nehmen Steuerzahler wahr, dass ihr Vertrauen missbraucht wird, ihnen erst gar nicht vertraut wird, steigt folglich die Bereitschaft, Steuern zu hinterziehen und eine Abwehrhaltung gegen die Steuerbehörde zu bilden. Steuerunehrlichkeit kann oftmals das Resultat von enttäuschender Politik sein. Laufen politische Entscheidungen in

Richtungen, welche von anderen Ideologien, Überzeugungen und Interessen abweichen, kann die Bereitschaft Steuern in korrektem Maße abzuführen reduziert werden (Kirchler, 2007).

### **2.4.3 Retributive Gerechtigkeit**

Ähnlich der Verfahrensgerechtigkeit, wurde die retributive Gerechtigkeit eher selten im Forschungsfeld des Steuerverhaltens untersucht. Die retributive, also Ausgleich schaffende Gerechtigkeit, steht allerdings in engem Zusammenhang zur Interaktion zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler. Retributive Gerechtigkeit bezieht sich auf die Rigidität von Steuerprüfungen und der Verantwortlichkeit des Vorgehens gegen Steuersünder, den Prozess der Rückerstattung und der adäquaten Form der Bestrafung in Fällen der Hinterziehung.

Unverständliche und aufdringliche Steuerprüfungen sowie unfaire Bestrafungen führen zu negativen Einstellungen gegenüber der Steuerbehörde und Steuern an sich (Spicer und Lundstedt, 1976). Trotzdem werden Bestrafungen gegen Hinterziehung weitestgehend akzeptiert, wenn die Höhe der Bestrafung angemessen erscheint (Kirchler, 2007). Besonders in Ländern, in denen eine hohe Steuermoral vorherrscht, positionieren sich viele Steuerzahler zu einer strengen und ernsten Bestrafung gegenüber Steuersündern. Falkinger und Walther (1991) liefern kritische Argumente gegen das einseitige Vorgehen der Regierung. Sie kritisieren, dass der Steuerfokus auf Steuerhinterzieher gelegt wird und es überwiegend darum geht, diese angemessen zu bestrafen und andere Bürger von der Hinterziehung abzuhalten. Letztlich, so argumentieren sie, werden Steuerhinterziehende bestraft. Menschen, die ihre Steuern aber kontinuierlich gerecht und gewissenhaft abführen, bleiben unbeachtet und unbelohnt. Sie schlagen eine finanzielle Entlohnung für gewissenhaftes und ehrliches Steuerverhalten vor. Diese Strategie könnte einerseits Anreiz sein, seine Steuern wie gehabt ehrlich abzuführen, aber auch Hinterziehung zu vermeiden, da für ehrliches Steuerverhalten eine Belohnung anstünde.

Kirchler (2007) argumentiert, dass die Regierung klare Regeln und Sanktionen gegen Steuerhinterziehung aussprechen muss. Während die österreichische Steuerbehörde einige Jahre die Minimierung von Steuern und Steuervergünstigungen hinnahm, entstanden 1998 zahlreiche Initiativen

gegen die lockere Steuerpolitik. Die Steuerbehörde erklärte die Planung von Steuerminimierung für illegal und ging hart gegen dubiose Steuerstrategien vor. Steuerzahler, welche von diesen Anschuldigungen betroffen waren, mussten zur Strafe hohe Beträge zurückzahlen. Murphy (2003) weist in diesem Zusammenhang aber daraufhin, dass Strafandrohungen und tatsächlich verhängte Strafen das eigentliche Ziel der Steuerbehörde verfehlen. Die Steuerbehörde möchte Steuerehrlichkeit voranbringen, diese wird aber durch androhende Strafen angegriffen. Um dies zu vermeiden argumentiert sie, dass die Steuerbehörde durch Kulanz und Straferlasse effektivere Ergebnisse erzielen könne. Es stellt sich aber die Frage, ob Straferlasse als faire Behandlung der Steuervermeidung und Hinterziehung geltend gemacht werden können (Kirchler, 2007).

In der Steuerpolitik wurden Straferlasse bei Hinterziehung jeher als gängige Strategien empfunden, um hohe Regierungseinnahmen durch Steuern erwirtschaften zu können. Malik und Schwab (1991) behaupten, dass Straferlässe im herkömmlichen ökonomischen Hinterziehungsmodell irrelevant seien. In diesem Modell würden Konsumenten niemals die Vorteile der Gelegenheit nutzen, während eines Straferlasses weiteres Einkommen anzugeben, da der bereits angegebene Einkommensbetrag immer noch derselbe wäre. Straferlasse können aber auch negative Auswirkungen haben. Andreoni (1991) beschreibt Straferlasse sogar als gewinnmindernd. Steigt die Wahrscheinlichkeit eines Straferlasses, so steigt auch die Bereitschaft der Steuerzahler, die kulante Haltung der Regierung ausnutzen zu können und das Einkommen nicht wie vorgesehen abzuführen. Aus diesem Grund scheinen die Zweifel des Straferlasses gegenüber berechtigt (Andreoni, 1991). Zum einen führt Straferlass zur Möglichkeit der Hinterziehung und zur Unwirksamkeit eines funktionierenden Steuersystems. Zum anderen könnte Straferlass zur unzureichenden Bestrafung von Steuersündern führen.

Stella (1991) untersuchte die Umstände, unter denen Straferlasse einen profitablen Vorteil für die Einkünfte des Staates bedeuten. Er schlussfolgerte, dass es generell korrekt sei, mildernde Strafmaße bei freiwilliger Offenlegung und Bekanntgabe walten zu lassen. Eine durch Betriebsführung offenkundig werdende Steuerhinterziehung aber solle nicht die Vorteile des Straferlasses spüren. Straferlasse bei Steuerhinterziehung aber können den Vorteil haben, ehemalige Steuerhinterzieher zum Bewusstsein der notwendigen Steuerbegleichung zu bewegen. Ehrliche Steuerzahler hingegen können Straferlasse bei offenkundiger Hinterziehung als unfair betrachten, da deren

Integrität somit ignoriert wird und sie erheblich benachteiligt werden (Hasseldine und Hite 1998).

#### **2.4.4 Individuelle und situationsbedingte Unterschiede bei Gerechtigkeitsfragen**

Auch wenn es so scheint, dass die Bereitschaft Steuern zu zahlen steigt, wenn die Verwaltung der Steuergelder in den Augen der Bürger und Gruppen als fair betrachtet wird, das Verhältnis zwischen Regierung und Bürgern balanciert und die Verfahrensgerechtigkeit hoch erscheint, können empirische Studien diese Annahmen nicht eindeutig belegen (Kirchler, 2007). Jackson und Milliron (1986) untersuchten 43 durchgeführte Studien, in denen der Einfluss von 14 unterschiedlichen Variablen auf die Steuerehrlichkeit überprüft wurde. Keine dieser Variablen konnte positive, oder negative Einflüsse auf die Steuerehrlichkeit nachweisen. Nach Kirchler (2007) hat bisher keine Studie negative Effekte auf die wahrgenommene Verteilungsgerechtigkeit aufgezeigt, trotzdem konnte nicht immer ein positiver Einfluss auf die Steuerehrlichkeit festgestellt werden. Selbst bei statistisch signifikanten Ergebnissen waren die Effekte eher gering ausgeprägt. Das Steuerverhalten der Menschen ist durch eine hohe Komplexität charakterisiert, welche es erschwert, eindeutige Ergebnisse zu finden. Es scheinen derart viele Variablen auf das Steuerverhalten einzuwirken, dass die Rückführung eines Effektes auf eine einzige Variable ausgeschlossen werden muss. Falkinger (1988) untersuchte den Einfluss von wahrgenommener Gerechtigkeit im Steuerzahler-Steuerbehörde-Verhältnis. Seine Analysen zeigten, dass Steuerzahler, welche in Kenntnis waren, für ehrliche Steuerabgaben Belohnungen zu erhalten, wesentlich weniger geneigt waren, Steuern zu hinterziehen, als jene, welche in Unkenntnis waren. Kinsey, Grasmick und Smith (1991) behaupten, dass die empirische Forschung der Verteilungsgerechtigkeit nur wenig Anleitung zum Verständnis liefert, wie Menschen gerechtigkeitsbezogene Informationen aufnehmen und verarbeiten. Kirchler (2007) weist in diesem Zusammenhang auf die von Kahneman und Tversky (1979) entworfene Prospect Theory hin. Da die Kapazitäten der Informationsverarbeitung von Individuen limitiert sind, treffen viele Menschen ihre Entscheidungen über Gerechtigkeit anhand sehr weniger Informationsmerkmale, die in einer Situation zur Verfügung stehen. Fehleinschätzungen, Über- oder Unterbewertungen können auf Grundlage dieser Theorie sehr leicht zustande kommen.

Von der aktuellen Situation abhängig, können sich Steuerzahler als Individuen, als Bestandteil einer sozialen Gruppe oder als Mitglied einer Nation betrachten und Fairness unterschiedlich interpretieren. Torgler (2003) berichtet, dass sich Menschen, welche Stolz auf ihr Land sind, anders verhalten, als jene, die es nicht sind. Stolz ruft Identifikation mit einer Gruppe hervor. Soziale Identifikation hat einen relevanten Einfluss auf die Wahrnehmung von Fairness und Steuerverhalten.

#### **2.4.5 Gerechtigkeit und soziale Identifikation**

Gerechtigkeit als Untersuchungsgegenstand hat bisher recht inkonsistente Ergebnisse geliefert, wenn es darum ging, den Einfluss von Gerechtigkeitswahrnehmung auf die Steuerehrlichkeit nachzuweisen. Nach Kirchler (2007) sind drei Gründe hierfür hauptverantwortlich: Es wurden verschiedene Aspekte von Gerechtigkeit und Fairness untersucht, die Operationalisierung und Messungen haben sich beträchtlich geändert und interindividuelle und situationsbezogene Unterschiede wurden weitestgehend vernachlässigt. Darüber hinaus konnten Taylor und Wenzel zeigen, dass die Beurteilungen von Fairness nicht beständig, sondern davon abhängig sind, ob sich Steuerzahler mit einer sozialen Gruppe identifizieren können (Taylor, 2003; Wenzel, 2002). Der sozialen Kategorisierungs-Theorie nach Turner und Kollegen (1987) und dem Gruppenbewertungsmodell nach Lind und Tyler (1988) befassen sich Steuerzahler mehr mit Fragen der Fairness, als mit persönlichem Gewinn und egoistisch bezogenen Vorteilen, wenn sie sich zu hohem Maße mit der sozialen Gruppe identifizieren können. Steuerzahler möchten als Mitglieder einer sozialen Gruppe fair behandelt werden, weil sie erst durch die faire Behandlung den nötigen Beweis haben, dass man sie wertschätzt und sie einen wertvollen Status innehaben (Wenzel, 2002). Steuerzahler suchen nach Verfahrensgerechtigkeit im Hinblick auf Neutralität, Glaubwürdigkeit und Respekt. Nehmen Steuerzahler eine hohe Verteilungs- und Verfahrensgerechtigkeit wahr und identifizieren sich zu hohem Ausmaß mit der sozialen Gruppe, so steigt die Bereitschaft der Steuerehrlichkeit.

Wenzel (2002) untersuchte den Einfluss von sozialer Identifikation auf die Wahrnehmung von Gerechtigkeit und Steuerehrlichkeit an einer aus über 2000 Personen bestehenden Stichprobe, welche einen Fragebogen zur Steuerehrlichkeit bearbeitete. Erhoben wurde u.a. die Angabe der Einkommenshöhe, Steuerabzüge, Rückvergütungen, Steuerplanung und

Steuerminimierung. Des Weiteren wurde hinterfragt, wie stolz sie sich als Bürger der australischen Gesellschaft verstehen, wie sehr sie mit den Entscheidungen der Regierung bezüglich Steuern einverstanden sind, wie sie die Verfahrensgerechtigkeit (respektvoll, glaubwürdig, neutral) und die Verteilungsgerechtigkeit (Wahrnehmung derselben Steuerbelastung für Steuerzahler mit gleichem Einkommen ) wahrgenommen haben. Neben den oftmals berichteten Alters- und Geschlechtsunterschieden in der Literatur der Steuerehrlichkeitsforschung (ältere Menschen und Frauen geben an, ihre Steuern ehrlicher abzuführen), konnte Wenzel nachweisen, dass die Teilnehmer, welche sich stärker mit Australien identifizierten, auch steuerehrlicher waren. Teilnehmer, die sich weniger mit Australien identifiziert haben, waren mehr gewinnorientiert; sie zeigten sich steuerehrlicher, wenn die Entscheidungen bezüglich Steuern ihren Vorstellungen entsprachen. Wahrgenommene Verfahrensgerechtigkeit korrelierte hoch mit Steuerehrlichkeit, wenn sich die Teilnehmer stark mit Australien identifizierten, wohingegen ein ebenfalls hoher positiver Zusammenhang mit Steuerunehrlichkeit nachzuweisen war, wenn sich die Teilnehmer nicht mit Australien identifizierten.

Kirchler (2007) weist daraufhin, dass diese Ergebnisse weitreichende Implikationen für die wissenschaftliche Forschung bezüglich des Steuerverhaltens bedeuten: identifizieren sich Steuerzahler nur gering mit ihrer Nation und deren politischen Institutionen, sind sie eher gewinnorientiert. Sie betrachten Steuern aus einer individuellen Perspektive, die darauf abzielt, Profitmaximierung anzustreben, zu beobachten, was sie zahlen und dafür bekommen und rationale Entscheidungen treffen, wie sie den höchsten Profit erreichen können. Besteht im Gegensatz dazu aber ein hohes Identifikationsausmaß mit der Nation, betrachten die Steuerzahler eher Aspekte der Verfahrensgerechtigkeit, statt der Verteilung von Ressourcen. Ihre Bereitschaft, mit der Regierung im Allgemeinen zu kooperieren, insbesondere mit der Steuerbehörde, scheint für sie wichtiger zu sein, als die Reflektion darüber, wie Steuereinsparungen und Profitmaximierung erreicht werden können. Wird die Verfahrensgerechtigkeit als hoch und die Macht der Steuerbehörde als legitim wahrgenommen, könnte die Kooperationsbereitschaft seitens der Steuerzahler steigen. Die Identifikation könnte ein wichtiges Kriterium sein, welches zur Erklärung der Steuermentalität sowie persönlicher und sozialer Normen und Fairness herangezogen werden und folglich überprüft werden kann, unter welchen

Bedingungen Steuerprüfungen und Strafen effektiver sind, um Steuerehrlichkeit zu evozieren.

Taylor (2003) argumentiert weiter, dass Legitimität zu Akzeptanz von politischen Entscheidungen und Folgsamkeit führt, unabhängig davon, ob Menschen mit den Entscheidungen übereinstimmen. Repräsentative Autoritäten können ebenfalls ein Gefühl von Stolz auslösen, einer bestimmten Gruppe zugehörig zu sein. Des Weiteren konnte sich ein Zusammenhang zwischen Identifikation und den „motivational postures“ nachweisen lassen, welche eine Brücke zur Erklärung des Verhaltens aufbaut. Taylor (2003) weist daraufhin, dass die von Braithwaite (2003) entworfenen „motivational postures“ (es werden Einstellungen, Normen, das Wissen über Steuerrecht, Perception von Gerechtigkeit und Erwartungen gegenüber dem Staat beschrieben, welche das Konzept der *motivational postures* modellieren) keine beständigen individuellen Persönlichkeitseigenschaften sind, aber sehr wohl den dynamischen Kontext reflektieren, in denen Steuerzahler situiert sind.

## **2.5 Motivationen der Steuerehrlichkeit**

James und Alley (2002) definieren Steuerehrlichkeit in ihrer einfachsten Form als das generelle Einverständnis des Steuerzahlers, seine Steuern fristgerecht und in adäquater Höhe zu begleichen. Braithwaite (2003) unterscheidet fünf verschiedene Motivationsansätze, welche zur Steuerehrlichkeit bzw. zur Steuerunehrlichkeit beitragen. Diese werden als „motivational postures“ bezeichnet und konzipieren ein Modell, das zur Klärung von Verhaltenskomponenten beitragen soll.

### **2.5.1 Motivational postures**

Der erste Motivationsansatz beschreibt das generelle Einverständnis des Steuerzahlers seine Steuern abzuführen, im englischen als *commitment* bezeichnet. Der Steuerzahler führt seine Steuern aus einem grundsätzlich positiv wahrgenommenen Steuersystem ab und fühlt sich aus einem kollektiven Interesse heraus dazu moralisch verpflichtet. Der zweite Ansatz beschreibt den der Kapitulation: Die Macht der Steuerbehörde wird als legitim erachtet und folglich werden die Steuern ehrlich abgeführt, so lange die

Steuerbehörde als ehrlich arbeitende Instanz agiert. Sowohl das *commitment*, als auch die Kapitulation beschreiben Motivationsansätze, die auf Achtung und Pietät gegenüber der Steuerbehörde basieren. Die folgenden drei Motivationsansätze beschreiben Ansätze, die auf Missachtung und Trotz basieren.

Der erste auf Missachtung basierende Motivationsansatz ist der Widerstand. Widerstand spiegelt Zweifel und Skrupel gegenüber den steuerbehördlichen Intentionen wider. Loslösung ist ein weiterer Motivationsansatz, der ebenfalls Widerstand charakterisiert. Hier ist das Verhältnis zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler geschwächt, mangelnde Kooperationsbereitschaft folgt, wenn das Steuerverhalten der Steuerbehörde als besonders schwierig wahrgenommen wird. Der fünfte Ansatz beschreibt das *game playing*. Hier zeichnet sich das Verhalten des Steuerzahlers durch besondere Risikobereitschaft aus, Steuern zu hinterziehen.

Nach Kirchler (2011) hängt die Bereitschaft zu kooperieren oder den eigenen Gewinn zu maximieren von zahlreichen Variablen ab. Auch dürfte das Interaktionsklima zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler einen wesentlichen Einfluss haben. Die Bereitschaft seitens der Steuerzahler mit dem Staat zu kooperieren und Steuern ehrlich abzuführen, könnte oftmals das Resultat sein, wie sich der Steuerzahler vom Staat behandelt fühlt bzw. wie der Staat seine Bürger behandelt. Geben Steuerhinterzieher ihre Fehlverhalten zu, zeigen Bereitschaft diese Fehler zu korrigieren und sind gewillt, in Zukunft den Erwartungen der Gesetze zu entsprechen, ist es die Aufgabe der Steuerbehörde, adäquat aufzuklären, genau Buch zu führen sowie Betreuung und Beratung anzubieten. Verhalten sich Steuerzahler allerdings gegnerisch, zeigen Widerstand und Disengagement, sollte die Steuerbehörde mit strengen Maßnahmen und letztlich mit einer Anklage antworten.

### **2.5.2 Steuermoral**

Auf gesellschaftlicher Ebene bezieht sich das Konzept der Steuermoral auf die kollektive intrinsische Motivation, steuerehrlich zu sein (Kirchler, 2007). Nach Definition von Schmolders (1960), bezieht sich Steuermoral auf die Einstellung einer Gruppe, oder der gesamten Population an Steuerzahlern, welche ihre Steuerpflichten erfüllen oder vernachlässigen. Braithwaite und Ahmed (2005) verstehen Steuermoral als verinnerlichte Pflicht, seine Steuern

zu zahlen. Bürgerliche Pflichten beinhalten die Anforderung, dass Steuerzahler nicht nur persönliche und gewinnbringende Ziele verfolgen, sondern sich ihrer Verantwortung und Treue gegenüber der Gesellschaft und Nation bewusst sind. Verantwortliche Bürger mit hohem Bewusstsein ihrer bürgerlichen Pflichten zeigen auch dann Bereitschaft zur Kollaboration, wenn das System Steuerunehrlichkeit erlaubt (Kirchler, 2007). Ihr Verhalten wird nicht von äußeren Umständen wie Prüfungen und Sanktionen, sondern durch das Anliegen einer funktionierenden Gesellschaft bestimmt. Die Bereitschaft zur Steuerehrlichkeit leitet sich aus einem stark ausgeprägten Gefühl der bürgerlichen Pflichten ab.

Kirchler (2007) merkt an, dass das Konzept der Steuermoral in der Literatur nicht explizit definiert ist und Operationalisierungen und Messungen in der empirischen Arbeit nicht immer homogen sind. Aus der Perspektive der sozialen Repräsentationen kann Steuermoral als sozial geteiltes Wissen, Annahmen und Bewertungen über Steuerbelange verstanden werden. Betrachtet man Steuermoral als soziale Repräsentation, welche das Verhalten von Steuerzahlern anleitet, hat das Konzept der Steuermoral viel Gemeinsamkeiten mit den „motivational postures“ nach Braithwaite (2003), welche einen noch größeren Einfluss des Verhältnisses mit der Steuerbehörde betont. Schneider und Klinglmair (2004) analysierten die Schattenwirtschaft und suchten nach einem linearen Zusammenhang zwischen Moral und dem Ausmaß der Schattenwirtschaft. Die Ergebnisse zeigten, dass Moral einen enormen Einfluss auf die Schattenwirtschaft hatte. Ergebnisse wie diese und die Theorie der „motivational postures“ nach Braithwaite (2003) demonstrieren die Notwendigkeit von subjektiven und sozial geteilten Repräsentationen auf das Phänomen Steuer unter Berücksichtigung des Engagements von Bürgern in der Schattenwirtschaft, Steuervermeidung – und Hinterziehung (Kirchler, 2007).

### **2.5.3 Wahrscheinlichkeiten von Steuerprüfungen**

Bisher ist die Anzahl an Studien, welche den Einfluss von Steuerprüfungen auf die Steuerehrlichkeit haben, eher gering. Im vorgestellten „slippery-slope“ – Modell wird angenommen, dass nicht die objektive Wahrscheinlichkeit der Steuerprüfung ausschlaggebend ist, sondern die subjektiv wahrgenommene Wahrscheinlichkeit und dessen Interpretation (Kirchler et al., 2008). Eine Überprüfung von Steuerehrlichkeit und der Wahrscheinlichkeit von

Steuerprüfungen (Andreoni, Erard, & Feinstein, 1998) zeigte, dass objektive Steuerprüfwahrscheinlichkeiten nur einen geringen Einfluss auf die Steuerehrlichkeit haben. Die Autoren schlussfolgerten, dass subjektiv wahrgenommene Wahrscheinlichkeiten eventuell über psychologische Variablen vermittelt werden. Vorherige Steuerprüfungen, z.B. direkte Erfahrungen, haben einen ebenso geringen Effekt auf die Steuerehrlichkeit. Eine Erklärung könnte sein, dass vorherige Steuerprüfungen gar nicht so schlecht ausgefallen sind, wie erwartet, so dass die Angschwelle vor weiteren Prüfungen minimiert ist (Andreoni, 1998).

#### **2.5.4 Strafen**

Empirische Untersuchungen bezüglich verhängter Geldstrafen in Bezug auf Steuerehrlichkeit scheinen bisher inkonsistent zu sein (Fischer et al., 1992). Einige Experimente konnten zeigen, dass Geldstrafen geringfügig höher mit Steuerehrlichkeit in Verbindung stehen, als die Wahrscheinlichkeit von Steuerprüfungen (Park & Hyun, 2003). Andere Experimente konnten keinen Zusammenhang zwischen Geldstrafen und Steuerehrlichkeit zeigen, fanden jedoch einen Zusammenhang zwischen Wahrscheinlichkeit der Steuerprüfung und Steuerehrlichkeit (Friedland, 1982). Im „slippery-slope“ – Modell wird postuliert, dass die Interpretation von Geldstrafen von Bedeutung ist (Kirchler et al., 2008). In einem antagonistischen Klima können Geldstrafen als Teil des „Jäger und Gejagten- Verhältnisses“ sein. Im synergistischen Klima hingegen können verhängte Geldstrafen als notwendige Mittel betrachtet werden, diejenigen zu bestrafen, welche die Gesellschaft belasten. Geldstrafen, so Kirchler et al. (2008), hängen demnach eng mit den Determinanten Macht und Vertrauen zusammen. Zu niedrige Geldstrafen können von den Steuerzahlern als Schwäche interpretiert werden. Unangemessene Geldstrafen, welche Bürgern verhängt werden, die unfreiwillig Fehler gemacht haben, oder Strafen, welche exorbitant hoch sind, würden die Wahrnehmung der retributiven Gerechtigkeit untergraben und das Verhältnis zwischen Steuerzahler und Behörde belasten.

## 2.6 Das „slippery-slope“- Modell

Individuen eines Staates sind fortlaufend an einem gut funktionierenden Bestehen öffentlicher Güter interessiert, müssen hierfür allerdings ihren finanziellen Beitrag leisten. Der Staat hat die Aufgabe, die kollektiven Einnahmen zu verwalten und die Gelder an den richtigen Stellen anzulegen. Um diese Aufgaben gewährleisten zu können, ist er auf die Ehrlichkeit der Steuerzahler angewiesen. Steuerehrlichkeit kann jedoch verschiedene Motive haben: Steuerehrlichkeit kann zum einen daraus resultieren, das Risiko der Aufdeckung bei Hinterziehung nicht tragen zu wollen, zum anderen aber können Steuern aus dem Gefühl der Verpflichtung der Gesellschaft gegenüber ehrlich abgeführt werden (Kirchler et al., 2008). Die Steuerbehörde muss die Steuerpolitik an die entsprechenden Motive anpassen, um als möglichst effektive Institution fungieren zu können. Es wird angenommen, dass rein ökonomische Faktoren wie Steuerprüfungen und Strafen keine effektiven Strategien sind, um die Bürger zum ehrlichen Steuerverhalten zu bringen. Studien konnten belegen, dass eine Vielzahl an Steuerzahlern durchaus geneigt ist, ihre Steuern ehrlich abzuführen. Der Annahme, dass Steuerzahler jede rentable Möglichkeit nutzen würden zu hinterziehen, muss also widersprochen werden (Kirchler et al., 2008).

Das „slippery-slope“ – Modell beinhaltet zwei wesentliche Determinanten, welche das theoretische Konstrukt zur Vorhersage der Steuerehrlichkeit von Steuerzahlern bildet. Während Macht, welche von der Steuerbehörde ausgeübt wird, ein ökonomisches Instrument darstellt, um Steuerehrlichkeit der Bürger zu evozieren, stellt das Vertrauen in die Steuerbehörde die psychologische Variable des Modells dar. Es wird angenommen, dass ein hoch ausgeprägtes Vertrauen in die Steuerbehörde ein verlässlicher Faktor ist, um Steuerehrlichkeit von Steuerzahlenden zu erreichen. Die Dimensionen und deren Interaktion werden als zusammenwirkende Einflussvariable auf Ebene der Steuerehrlichkeit betrachtet (Kirchler, 2007).

Unter Macht, welche von der Steuerbehörde praktiziert wird, verstehen die Autoren das von den Steuerzahlern wahrgenommene Ausmaß, in denen Steuerbeamte berechtigt sind, illegale Steueraktivitäten aufzudecken, strenge Prüfungen zu vollziehen und gegebenenfalls harte Strafen zu vollstrecken. Zu einem gewissen Ausmaß ist die Steuerbehörde auf die Hilfe der Bevölkerung angewiesen, um Hinterziehende effektiv und zügig ausfindig zu machen. Unter Vertrauen in die Steuerbehörde verstehen die Autoren, dass Individuen

und sozialen Gruppen die Steuerbehörde als wohlwollend und seriös arbeitende Institution wahrnehmen. Tyler (2003) weist in diesem Zusammenhang auf den Begriff "social trust" hin, um vom herkömmlichen Verständnis des berechnenden Vertrauens abzugrenzen.

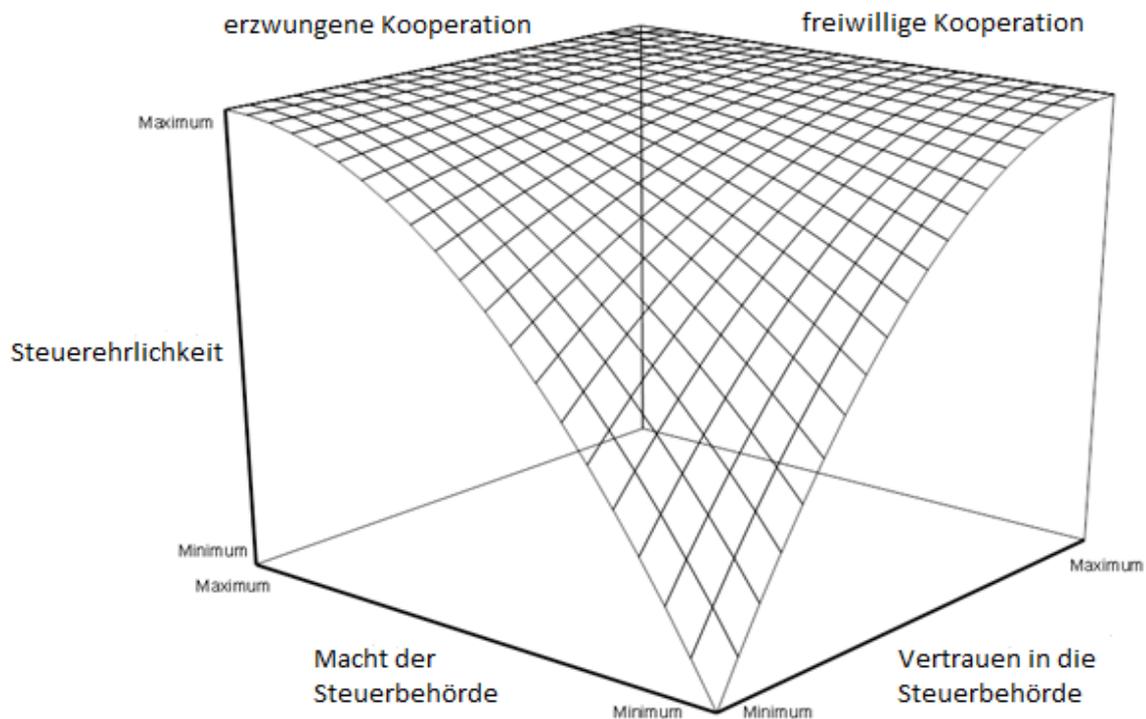


Abb.1 Das „slippery-slope“- Modell (Kirchler, Hoelzl, and Wahl, 2008, p. 212)

Es wird angenommen, dass Steuerehrlichkeit durch besonders hohe Ausprägungen von Macht und Vertrauen erhöht werden kann. Abbildung 1 zeigt die dreidimensionale graphische Darstellung des „slippery-slope“ - Modells mit den Dimensionen Macht der Steuerbehörde, Vertrauen in die Steuerbehörde sowie den Kooperationsbereitschaftsformen erzwungene und freiwillige Kooperation. Es ist ersichtlich, dass unter dem Umstand eines schwach ausgeprägten Vertrauens der Steuerzahler, aber auch gering praktizierender Macht der Steuerbehörde, eine generell höhere Bereitschaft besteht, Steuern zu hinterziehen und nahezu keine Bereitschaft zu zeigen, seine Beiträge ehrlich abzuführen. Steigt die von der Steuerbehörde ausgeübte Macht bei gleich bleibenden niedrigem Vertrauen in die Steuerbehörde, so lässt sich erkennen, dass die Steuerehrlichkeit steigt. Hierfür könnten die bereits erwähnten Steuerprüfungen und drohenden

Strafen verantwortlich sein, welche sich abschreckend auf die Steuerzahler auswirken. In diesem Szenario haben die Bürger weniger Möglichkeiten zu hinterziehen, da die antizipierte Höhe der Strafe zu riskant erscheint, als dass sich illegale Aktivitäten auszahlen. Eine hoch wahrgenommene Macht seitens der Steuerbehörde führt mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erzwungener Kooperation. Wird die von der Steuerbehörde praktizierende Macht allerdings gering ausgeprägt wahrgenommen, so steigt die Steuerehrlichkeit dann, wenn das Vertrauen in die Steuerbehörde hoch ausgeprägt ist. Ein hohes Vertrauen in die Steuerbehörde resultiert in freiwilliger Kooperationsbereitschaft der Steuerzahler. Seine Steuern ehrlich abzuführen kann demnach darin begründet sein, die Macht der Steuerbehörde als besonders stark zu empfinden und folglich gezwungenermaßen zu kooperieren oder ein besonders hohes Vertrauen in die Steuerbehörde zu haben und demnach freiwillige Kooperation zu demonstrieren.

Kirchler et al., (2008) argumentieren, dass Änderungen, welche das Vertrauen betreffen, die Macht beeinflussen können. Turner (2005) unterteilt Macht in zwei Formen: Legitime Macht und Bestrafungsmacht. Legitime Macht bezieht sich darauf, dass die Macht von der Steuerbehörde akzeptiert und als Institution geachtet wird. Die Steuerzahler führen ihre Steuern demnach freiwillig ab. Bestrafungsmacht der Steuerbehörde kann als Versuch gedeutet werden, Verhalten von Individuen eines Staates zu kontrollieren und Kooperation zu erzwingen. Das „slippery slope“ – Modell beinhaltet diese Unterscheidung zwar nicht, Kirchler et al. (2008) postulieren aber in ihrem Artikel, dass Bestrafungsmacht in dem Bereich liegt, indem das Vertrauen gering ausgeprägt ist, legitime Macht aber im Bereich des hohen Vertrauens. Ein hoch ausgeprägtes Vertrauen kann die wahrgenommene Macht der Steuerbehörde erhöhen, da Steuerzahler eine unterstützende Funktion bei der Aufdeckung von Steuerhinterziehung einnehmen können, indem sie Auffällige verraten und somit die Arbeit der Behörde erleichtern. Im Gegensatz hierzu kann ein niedrig ausgeprägtes Vertrauen die Macht der Steuerbehörde reduzieren. Nehmen die Steuerzahler vermehrte Kontrollen wahr, könnte es sein, dass die Steuerzahler kritisch werden und das strenge Regiment hinterfragen, da ihre Ehrlichkeit bezüglich der Steuern unbegründet in Frage gestellt wird. Strenge Überwachungen und Kontrollen signalisieren ein generelles Misstrauen, was eine disharmonische Vertrauensebene zur Konsequenz hat. In diesem Sinne würde eine hoch wahrgenommene Macht das Vertrauen reduzieren. Schafft es die Steuerbehörde, ihr strenges

Verhalten dahingehend zu erklären, dass sie durch Kontrollen und Strafen mehr Gerechtigkeit schaffen möchte, indem sie strategisch Steuerbetrüger auszuschalten versucht, so könnte das Vertrauen in die Steuerbehörde bei gleichbleibender hoher Macht wieder steigen (Kirchler et al., 2008).

Die oben erwähnten Wechselwirkungen zwischen Macht und Vertrauen können zu unterschiedlichen klimatischen Bedingungen zwischen Steuerzahlern und Steuerbehörde führen. Fühlen sich Steuerzahler gezwungen, ihre Steuern aufgrund eines sehr strengen Machtregimentes abzuführen, kann zu einem antagonistischen Klima kommen. Die Autoren bezeichnen das antagonistische Klima als ein „Räuber- und Gendarm - Verhältnis“. Steuerzahler nehmen sich als inoffiziell kriminell handelnde Personen wahr, welche die Steuerbehörde als misstrauische und gnadenlose Instanz deuten. Das antagonistische Klima hat eine besonders stark ausgeprägte Macht und ein besonders niedrig ausgeprägtes Vertrauen der Steuerzahler inne. Das Verhältnis ist angespannt und belastet. Im Gegensatz hierzu steht das synergistische Klima. Dieses Klima wird von den Autoren als wünschenswert interpretiert. Die Steuerbehörde wird demnach als Dienstleistungsorgan betrachtet, welches beratend und unterstützend bei Steuerangelegenheiten fungiert. Für die Steuerbehörde wäre demnach ein synergistisches Klima erstrebenswert, denn somit strahlt sie Vertrauenswürdigkeit und seriöse Arbeitsleistung aus, was in der Regel zu erhöhter Steuerehrlichkeit führt. Das synergistische Klima obliegt einem reziproken Verhältnis. Die Steuerbehörde leistet etwas für den Steuerzahler und dieser leistet im Gegensatz seinen Beitrag. Nehmen Steuerzahler also wahr, dass der Staat seine Aufgabe als Verwalter professionell und wohlwollend praktiziert, erhöht sich die Bereitschaft, ebenfalls Verantwortung zu zeigen und seine bürgerlichen Pflichten im Sinne des Allgemeinwohls ernst zu nehmen. Ein synergistisches Klima zeichnet sich durch klare und verständliche Regeln, durch transparente Verfahren, Neutralität, Respekt und Höflichkeit aus (Kirchler, 2007). Statt den eigenen Profit zu vermehren, sind die Einstellungen zur Regierung, persönliche und soziale Normen, die Wahrnehmung der Verfahrens- und Verteilungsgerechtigkeit die wesentlichen Aspekte, welche zur Steuerehrlichkeit beitragen. Die Determinanten Macht und Vertrauen scheinen geeignete Prädiktoren zur Klärung des Steuerverhaltens zu sein, jedoch wirken noch weitere Einflussvariablen auf die Steuerehrlichkeit ein.

### **2.6.1 Erzwungene vs. freiwillige Kooperation**

Mühlbacher et al., (2011) greifen in ihrer Arbeit die zwei wesentlichen Haupthypothesen des „slippery slope“ – Modells auf. Die erste besagt, dass das Vertrauen in die Steuerbehörde der primäre Prädiktor für freiwillige Steuerzahlung sei. Die zweite besagt, dass die von der Steuerbehörde ausgeübte Macht zur erzwungenen Steuerzahlung führt. Freiwillige Kooperation könnte ebenfalls durch Macht und erzwungene Kooperation durch Vertrauen ausgelöst werden, jedoch sollten diese Verbindungen schwächere Verbindungen aufweisen (Mühlbacher et al., 2011). Die Autoren untersuchten mittels Fragebogen eine internationale Stichprobe mit über 3000 Teilnehmern aus Österreich, England und der Tschechischen Republik. Die Studienteilnehmer konnten auf einer Skala von 1 bis 7 (1 = „stimme überhaupt nicht“ zu bis 7 = „stimme komplett zu“) ihre Zustimmungen angeben. Die Hypothesen konnten bestätigt werden. Es konnte nachgewiesen werden, dass ein hohes Ausmaß an Vertrauen zu freiwilliger Steuerzahlung und eine hohe wahrgenommene Macht der Steuerbehörde zu erzwungener Steuerzahlung führte. Darüber hinaus ließ sich ein positiver Zusammenhang zwischen freiwilliger Kooperation, dem Alter und dem Bildungsniveau der Teilnehmer nachweisen. Erzwungene Kooperation hingegen zeigte einen negativen Zusammenhang mit dem Bildungsniveau.

Das „slippery-slope“ – Modell bietet einen theoretischen Rahmen zur Klärung des Steuerverhaltens von Menschen. Als eines der ersten Modelle, die Macht und Vertrauen als Determinanten des Steuerverhaltens inkludieren, gilt es die postulierten Annahmen empirisch zu belegen und somit eine praktische Implikation für Anwender zu schaffen. Dieses Modell impliziert die Notwendigkeit der Einbeziehung psychologischer Aspekte, um soziale Repräsentationen von Steuern und eventuell sogar die Steuerpolitik der Regierung zu ändern, um eine harmonische Beziehung zu den Steuerzahlern herzustellen.

### **2.7 Das „extended slippery slope framework“**

Das „slippery-slope“ – Modell nach Kirchler et al. (2008) postuliert, dass das Steuerverhalten von Menschen in erster Linie durch die Determinanten Macht und Vertrauen erklärt werden kann. In ihrem Artikel diskutieren die Autoren, dass Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen existieren können und diese die klimatischen Bedingungen zwischen Steuerzahlern und

Steuerbehörde beeinflussen. Gangl et al. (2012) zielen in ihrer Arbeit darauf ab, die noch offen stehenden Fragen, bezüglich des „slippery slope“ – Modells zu klären.

Mühlbacher und Kirchler (2010) konnten in einer Studie mit repräsentativer Stichprobe nachweisen, dass Vertrauen und Macht die Motivation zur Steuerehrlichkeit beeinflussen. Bei besonders hoher Macht und besonders hohem Vertrauen, lässt sich nachweisen, dass die Motivation zur Steuerehrlichkeit am Höchsten ist (Wahl, Kastlunger & Kirchler, 2010). Diese Ergebnisse zeigen, dass es einen additiven Effekt zwischen Macht und Vertrauen geben muss (Gangl et al., 2012). Darüber hinaus, so argumentieren sie weiter, müssen sich Dynamiken zwischen diesen beiden finden lassen. Des Weiteren nehmen sie an, dass sich Macht und Vertrauen gegenseitig stärken, aber auch schwächen können. Bisher zeigen Ergebnisse aus der Forschung aber noch keine empirisch relevanten Informationen, in welche Richtungen sich die beiden Determinanten beeinflussen (Mühlbacher et al., 2011). Auf unterschiedlichen Forschungsgebieten zeigt sich dieses theoretische Konzept als recht inkonsistent, weshalb ein sowohl bekräftigender als auch schwächender Einfluss von Macht auf Vertrauen vermuten lässt (Gangl et al., 2012). Weiters argumentieren Gangl et al. (2012), dass die Unklarheiten bezüglich der Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen darin begründet liegen, dass die Konzepte von Macht und Vertrauen in empirischen Studien unterschiedlich operationalisiert wurden.

Das von Gangl et al. (2012) postulierte theoretische Konzept zielt also darauf ab, die gemeinsamen Interaktionen der Bestrafungs- und legitimen Macht, sowie des begründeten und impliziten Vertrauens aufzufindig zu machen und zu überprüfen, wie sich diese Annahmen der verschiedenen Eigenschaften von Macht und Vertrauen in das klassische „slippery slope“ – Modell eingliedern lassen.

Nachfolgend sollen die theoretischen Annahmen des „eSSF“ näher erläutert werden: Zu Beginn soll auf die Eigenschaften des Konzepts der Macht eingegangen werden. Es sei darauf verwiesen, dass in dieser Arbeit aufgrund der unzureichenden Manipulation der legitimen Macht ausschließlich der Effekt der Bestrafungsmacht überprüft wird (siehe Kapitel 4.2.4). Zum besseren Verständnis des „eSSF“ soll aber auch der theoretische Hintergrund der legitimen Macht erwähnt werden.

### 2.7.1 Bestrafungs- und legitime Macht

Wie bereits weiter oben erwähnt, lässt sich die von der Steuerbehörde praktizierende Macht in zwei Formen unterteilen: Die Bestrafungs- und die legitime Macht. Trotz der teilweise unterschiedlichen Definitionen von Macht, gibt es dennoch eine grundlegende Übereinkunft vom Begriff Macht. Macht wird durchweg als die Möglichkeit einer Partei betrachtet, das Verhalten einer anderen Partei zu beeinflussen (French & Raven, 1959). Gangl et al. (2012) beziehen ihre Theorie über Macht aus den sozialpsychologischen Ansätzen nach French und Raven's „the bases of social power“ (1959). Die „bases of social power“ wurden ursprünglich konzipiert, um Verhältnisse zwischen Vorgesetzten und Angestellten zu erklären. Es wird aber angenommen, dass die Theorie sich ebenso auf das menschliche Verhalten in Organisationen, öffentlichen Institutionen und auf staatlicher Ebene projizieren lässt.

Das ursprüngliche Konzept der Bestrafungsmacht im Steuerkontext geht auf Becker (1968) zurück und beschreibt den ökonomischen Ansatz, wonach sich das erwünschte Verhalten von Menschen in erster Linie durch strikte Kontrollen und Bestrafung herstellen lässt. Das Konzept der legitimen Macht geht auf Tyler (2006) zurück und beschreibt die Idee, dass sich ein erwünschtes Verhalten von Menschen am besten durch bestehende Akzeptanz der Autorität, statt durch strikte Kontrollen und Bestrafung erreichen lässt.

Das ursprüngliche Konzept von French und Raven (1959) separierte Macht in sechs Daseinsformen: Bestrafungsmacht, Belohnungsmacht, legitime Macht, Expertenmacht und Macht durch Vorbildcharakter. Bestrafungsmacht wird terminologisch als „harte Macht“ bezeichnet, wohingegen legitime Macht, als „sanfte Macht“ bezeichnet wird. Gangl et al. (2012) konzipieren die Begriffe Bestrafungs- und legitime Macht jedoch abweichend von der ursprünglichen Definition nach French und Raven (1959). Die Autoren beziehen zwei Machtformen in den Terminus der „harten Macht“ ein: Bestrafungsmacht und Belohnungsmacht. Während Bestrafungsmacht auf den Erwartungen basiert, für nicht-kooperatives Verhalten bestraft zu werden (z.B. in Form von Geld- oder Gefängnisstrafen), bezieht sich Belohnungsmacht auf Erwartungen, für besonders kooperatives Verhalten belohnt zu werden (z.B. Prämien, oder Vergütungen) (Gangl et al., 2012). Das Konzept der Bestrafungsmacht basiert demnach in erster Linie auf durch Zwang evoziertes Verhalten. Steuerzahler, welche sich nicht an die von der

Steuerbehörde festgelegten Regeln halten, müssen mit Geldstrafen, sozialen oder auch psychologischen Kosten rechnen.

Es wird angenommen, dass die wahrgenommene legitime Macht durch Legitimierung, Wissen, Fähigkeiten, Informationszugang und Identifikation mit der entsprechenden Machtinstanz (Gangl et al., 2012) einhergeht. Dieses Konzept entspricht der definierten „sanften Machtform“ nach French und Raven (1959). Legitime Macht liegt darin erklärt, dass die beeinflussende Macht akzeptiert wird. Expertenmacht resultiert aus der Annahme, dass führende Personen oder Institutionen durch prägnantes Wissen und notwendigen Fähigkeiten in der Position und berechtigt sind, Macht zu praktizieren (Raven, 1992). Informationsmacht basiert auf geteilten wertvollen Informationen (Raven, 1965). Macht durch Vorbildcharakter im Steuerkontext liegt darin begründet, sich mit der Steuerbehörde identifizieren zu können (Raven, 1965). Legitime Macht wird von den Autoren dahingehend interpretiert, dass Zwang und Druck keine wirksamen Instrumente sind, um freiwillige Kooperationsbereitschaft zu erzeugen. Vielmehr zeichnet sich legitime Macht durch prägnanten Informationsstand, Legitimierung und Expertise aus, um Steuerzahler zur freiwilligen Kooperation zu bringen (Gangl et al., 2012).

### **2.7.2 Begründetes- und implizites Vertrauen**

Neben der Macht, welche in erster Linie als ökonomisches Instrument dient, das Steuerverhalten von Steuerzahlern zu evozieren, gehen neben Kirchler et al. (2008), auch Gangl et al. (2012) davon aus, dass Vertrauen in die Steuerbehörde eine tragende Einflussvariable des Steuerverhaltens ist. Der Begriff Vertrauen wird in Untersuchungen und Definitionsansätzen unterschiedlich ausgelegt, doch auch hier scheint ein allgemeiner Konsens des Begriffes vorzuherrschen. Vertrauen wird als die Bereitschaft einer Partei definiert, sich auf ein Risiko mit einer anderen Partei einzulassen (Lewis und Weigert, 1985). Nach Castelfranchi und Falcone (2010) müssen zwei Eigenschaften von Vertrauen unterschieden werden: Vertrauen, welches auf rationalen Prozessen basiert und Vertrauen, welches durch automatische Prozesse charakterisiert ist. Die Autoren greifen das Konzept von Castelfranchi und Falcone (2010) auf und unterscheiden zwischen den Begriffen „begründetes Vertrauen“ und „implizites Vertrauen“. Begründetes Vertrauen resultiert aus sorgfältigen rationalen Überlegungen, welche auf vier

Kriterien basiert: Zielerreichung, Abhängigkeit, internale Faktoren und externale Faktoren (Castelfranchi und Falcone, 2010). Im ersten Schritt wägt eine Partei ab, ob die andere Partei Ziele verfolgt, welche auch für sie selbst von Bedeutung sind. Im zweiten Schritt wägt eine Partei ab, ob sie von der anderen Partei abhängig ist. Im dritten Schritt beurteilt die Partei, ob die zu vertrauende Partei Anforderungen wie Kompetenz, Zielstrebigkeit und Wohlwollen erfüllt. Im vierten Schritt wird die Entscheidung zu vertrauen davon abhängig gemacht, ob Gefahren bestehen (Gangl et al., 2012).

Vertraut eine Person einer anderen Person, oder Partei automatisch, unbewusst und ohne darüber nachzudenken, so vertraut sie implizit. Implizites Vertrauen wird im Volksmund als „blindes Vertrauen“ bezeichnet. Es handelt sich um eine automatische Reaktion auf einen Reiz und leitet sich von Assoziationen, konditionierten Lernprozessen und dem Gedächtnis ab und tritt in Situationen auf, in denen geteilte soziale Identitäten aktiviert werden (Castelfranchi und Falcone, 2010). Diese automatischen Reaktionen werden durch soziale Kategorien oder auch Gruppen ausgelöst, welche dazu führen, dass sich Menschen einer Person, einer Autorität oder Organisation anvertrauen, da sie dieselben sozialen Normen teilen (siehe Kapitel 2.3.2). Folglich kann geschlussfolgert werden, dass eine Autorität positiver bewertet wird, wenn sie als Teil derselben sozialen Kategorie wahrgenommen wird. Implizites Vertrauen ist also dann besonders hoch, wenn Individuen eine Autorität als Teil derselben sozialen Gruppe wahrnehmen, welche ähnliche Normen und Werten mit ihnen teilt (Tanis und Postmes, 2005).

### **2.7.3 Annahmen zur gegenseitigen Beeinflussung zwischen Macht und Vertrauen**

Kirchler et al. (2008) kombinieren im „slippery-slope“ – Modell ökonomische und psychologische Determinanten, welche zur Steuer(un)ehrlichkeit führen und postulieren, dass eine strafende Steuerbehörde das Vertrauen ihrer Bürger riskiert, wenn sie die Steuerbeiträge erzwingen wollen, wohingegen eine Steuerbehörde mit wahrgenommener legitimer Macht das Vertrauen der Bürger steigern und zur freiwilligen Kooperation bringen kann. Des Weiteren wird argumentiert, dass die Steuerbehörde einen Zuwachs an Vertrauen erlebt, wenn ihre Macht als legitim betrachtet wird. Gangl et al. (2012) leiten daraus ab, dass sich die Bestrafungsmacht und das implizite Vertrauen gegenseitig schwächen und folglich reduzieren, legitime Macht und

begründetes Vertrauen sich aber gegenseitig bestärken. Nachfolgend sollen die einzelnen Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen illustriert werden.

Einfluss der Bestrafungsmacht auf das implizite Vertrauen: Es wird angenommen, dass Bestrafungsmacht das implizite Vertrauen schädigt, da Kontrollmechanismen seitens der Steuerbehörde indirekt vermitteln, dass dem Steuerzahler nicht getraut wird (Noteboom, 2002). Steuerzahler, welche implizit vertrauen, werden durch die wahrgenommene Bestrafungsmacht seitens der Steuerbehörde dazu aufgefordert, die Intentionen der Steuerbehörde in Frage zu stellen. Die Durchführung von Bestrafungsmacht schädigt darüber hinaus die Bereitschaft zur freiwilligen Kooperation, da die Vertrauensbasis zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde bereits im Vorfeld gebrochen wird. Dementsprechend wird geschlossen, dass Bestrafungsmacht ein mögliches Zustandekommen des impliziten Vertrauens verhindert, da somit keine automatischen und unbewussten Vertrauensreaktionen entstehen können, sondern Reaktanz und strategisches Schlussfolgern evozieren (Balliet et al., 2011).

Menschen, die implizit vertrauen beziehen ihr Vertrauen auf geteilten Normen, Werten und moralischen Standards (Gangl et al., 2012). Steuerprüfungen und Strafen jeder Art sind ein Ausdruck von Bestrafungsmacht, welche in diesem Konzept als unnötig erscheinen, es sei denn, es handelt sich um Steuerhinterzieher, welche das System ausnutzen (Dekker, 2004). Implizites Vertrauen aktiviert soziale Mechanismen und führt zu spontaner, unreflektierter Kooperation. Die Bereitschaft, mit einer anderen Partei spontan zu kooperieren, reduziert die Komplexität der sozialen Welt, da keine Kontrollen notwendig sind (Luhmann, 2000). Das implizite Vertrauen ist demzufolge unvereinbar mit der Bestrafungsmacht.

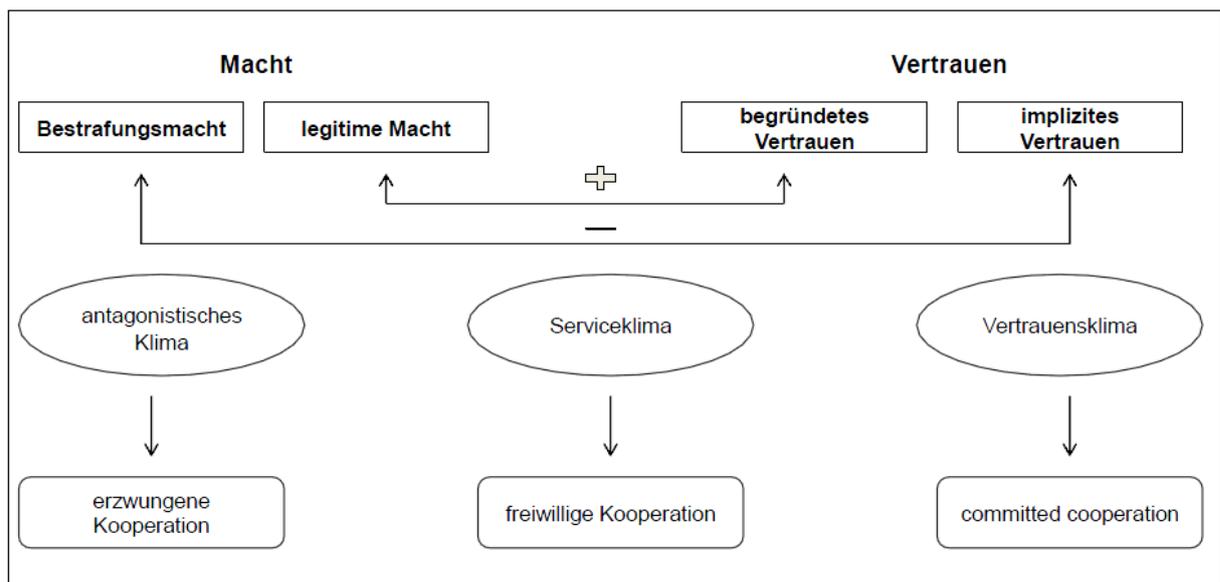
Die wahrgenommene legitime Macht führt nach Ansicht der Autoren des „eSSF“ zu einem erhöhten begründeten Vertrauen. Eine Steuerbehörde, deren Macht als legitim wahrgenommen wird, verkörpert das Bild eines kompetenten Wächters und Schützers gegen die Ausbeutung durch Steuerhinterzieher, welche das System wohlwollend überwacht und Unterstützung liefert (Gangl et al., 2012). Wird die Macht einer Steuerbehörde als legitim wahrgenommen, so bestehen ausreichend Gründe der Behörde auch zu vertrauen (Mulder et al., 2006). Demzufolge postulieren die Autoren, dass legitime Macht das begründete Vertrauen aus mindestens drei Gründen

stärkt: Legitime Macht kann als Gerechtigkeit schaffendes Phänomen betrachtet werden, das Hinterziehung bestraft, aber auch Schützer für Steuerehrliche verkörpert (Mulder et al., 2006); des Weiteren charakterisiert legitime Macht eine Form der Unterstützung und Hilfeleistung, statt eine nur auf ausreichend hohes Einkommen fixierte Instanz. Zuletzt kann die Reputation der Steuerbehörde positiv erhöht werden, wenn das Steuerverhalten der Menschen ausgiebig dokumentiert und darauf eingegangen wird (Das und Teng, 1998).

Werden die festgelegten Steuerregelungen und Ziele präzise definiert und können sich die Steuerzahler mit diesen Regelungen und Zielen identifizieren, so steigt auch die Akzeptanz, die Macht einer Autorität als legitim zu betrachten (Gangl et al., 2012). Strebt die Steuerbehörde dieselben, oder ähnlichen Ziele an, wie die Steuerzahler und sich durch kompetente und fähige Führung auszeichnet, so kann erwartet werden, dass das begründete Vertrauen hoch ausgeprägt ist. Begründetes Vertrauen und die Akzeptanz der staatlichen Regelungen erlauben es der Steuerbehörde effektive Kontrollen gegen Steuerhinterzieher durchzuführen (Das und Teng, 1998). Begründetes Vertrauen führt demnach zu einer erhöhten Wahrnehmung der legitimen Macht der Steuerbehörde.

Die oben angeführten Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen haben laut „eSSF“ einen Einfluss auf die klimatischen Bedingungen zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde und der Motivation der Steuerehrlichkeit. Die Autoren nehmen an, dass Bestrafungsmacht ein antagonistisches Klima und erzwungene Kooperation zur Folge hat, wohingegen legitime Macht und begründetes Vertrauen die Determinanten eines „Serviceklimas“ sind und freiwillige Kooperation auslöst. Implizites Vertrauen soll die Basis für das Vertrauensklima sein und zur „*committed cooperation*“ führen (siehe Abbildung 2).

Abb. 2 Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen, welche die klimatischen Bedingungen beeinflussen (Gangl et al., 2012, S. 24)



## 2.7.4 Das antagonistische Klima

Zentrale Annahme des antagonistischen Klimas ist das angespannte Verhältnis zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde. Laut „slippery-slope“ – Modell ist das antagonistische Klima die Konsequenz der mit Bestrafung drohenden Machtinstanz und gleichzeitigem niedrigem Vertrauen seitens der Steuerzahler in die Steuerbehörde. Kirchler et al. (2008) sprechen in diesem Sinne von einem „Räuber- und Gendarm- Verhältnis“. Die Steuerbehörde nimmt die Bürger als „Räuber“ wahr, welche jede Möglichkeit nutzen, Steuern zu vermeiden und zu hinterziehen. Im Gegensatz dazu nehmen die Steuerzahler die Steuerbehörde als „Polizei“ wahr, die es nötig macht, sich zu „verstecken“ (Gangl et al., 2012). Das antagonistische Klima zeichnet sich durch ein erhöhtes Maß an Misstrauen und Verstimmung aus und resultiert in einem Teufelskreis, in welchem sich Bestrafungsmacht und Misstrauen gegenseitig verstärken. Demnach scheint die Kooperationsbereitschaft im günstigsten Fall erzwungen (Gangl et al., 2012). Unabhängig davon, ob sich Individuen tatsächlich verschuldet haben oder nicht, zielt die Bestrafungsmacht darauf ab, Fehler von Steuerzahlern konsequent aufzudecken und zu ahnden. Neben den kostspieligen Steuerprüfungen ist ein Nachteil des antagonistischen Klimas, dass die Steuerzahler reaktantes Verhaltens und Widerstand gegen den Staat entwickeln (Braithwaite, 2009).

Verliert die Steuerbehörde an Macht, so vergeht auch die intrinsische Motivation seine Steuern ehrlich abzuführen.

### **2.7.5 Das Serviceklima**

Nehmen die Steuerzahler die Macht der Steuerbehörde als legitim wahr und haben darüber hinaus ein hohes Vertrauen wird angenommen, dass sich das Verhältnis zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde zu einem Serviceklima entwickeln kann. Das Klima zeichnet sich durch ein „Dienstleistungs- und Kunden“- Verhältnis aus, welches auf klar definierten Regeln und Standards basiert (Gangl et al., 2012). Die Steuerbehörde nimmt Steuerzahler als Kunden wahr, welche Expertise und Professionalität erwartet und auch verdient. Steuerzahler hingegen verhalten sich reziprok, indem sie ihre Steuern adäquat abführen und die Bereitschaft zur freiwilligen Kooperation zeigen. Vorteil des Serviceklimas ist in erster Linie deren Beständigkeit. Bei ein- oder zweimaligen Vorkommen von unangebrachten Verhalten seitens der Steuerbehörde, wird das Konzept der freiwilligen Kooperation nicht gebrochen sein, da sich die Steuerzahler ein funktionierendes und harmonisches System wünschen. Nachteile des Service Klimas können in der sehr aufwändigen Bürokratie liegen, welche erforderlich ist, um ein faires Vorgehen in individuellen Fällen zu gewährleisten (Ouchi, 1979).

### **2.7.6 Das Vertrauensklima und die *committed cooperation***

In diesem Klima besteht ein enger Konsens zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde, welche dieselben moralischen Standards und Normen teilen. Grundlage des Vertrauensklimas ist das implizite Vertrauen. Das Verhältnis zeichnet sich dadurch aus, dass sich beide Parteien mit Empathie und Verantwortung begegnen (Feld und Frey, 2002). Die Steuerbehörde versteht sich als stellvertretende Behörde, welche für die Steuerzahler arbeitet, sie zeigt Einfühlungsvermögen und bietet Unterstützung an. Steuerzahler hingegen betrachten die Behörde als wohlwollend, welche ihre Aufgabe, dem Gemeinwohl zu dienen, sehr ernst nimmt. Die Steuerehrlichkeit ist demnach hoch, da die Steuerzahler intrinsisch motiviert sind, das System am Laufen zu halten und ebenfalls das Bedürfnis haben, zum Gemeinwohl beizutragen. Für die Steuerzahler ist die Steuerehrlichkeit aufgrund geteilter persönlicher und

sozialer Normen bindend. Die geteilten Werte und Ansichten sind maßgebend, so dass die Steuerzahler engagiert sind, das Steuersystem und die verantwortungsbewusste Gesellschaft zu unterstützen (Gangl et al., 2012).

*Committed Cooperation* zeichnet sich durch das Gefühl der Steuerzahler aus, dass die Abgabe von Steuern aus moralischer und ethischer Verbindlichkeit heraus resultiert, da sich alle Bürger in diesem Szenario gegenseitig unterstützen. Der wesentliche Vorteil des Vertrauensklimas ist, dass die Steuerzahler die Regeln nicht aus Gründen der Gesetzespflicht befolgen, sondern die Regeln internalisiert haben und sich damit identifizieren können. Gangl et al. (2012) argumentieren, dass eine spezifische und komplexe Gesetzgebung überflüssig ist, da die Steuerzahler den moralischen Standards statt spezifischen Steuerregeln folgen. Vorteilhaft am Vertrauensklima sei außerdem, dass die Steuerzahler ihren Beitrag freiwillig leisten können und in der Position sind, an den Entscheidungen bezüglich Steuerpolitik aktiv teilzunehmen und Verantwortung der Gesellschaft gegenüber zu nehmen (Sloterdijk, 2010). Der offensichtliche Nachteil des Vertrauensklima besteht darin, dass Steuerhinterzieher alle Möglichkeiten haben, ihre Beiträge einzustellen, ohne Kontrollen, oder rechtliche Strafen dafür erwarten zu müssen (Ouchi, 1979).

### 3 Zusammenfassung des theoretischen Teils

Um das Steuerverhalten untersuchen und darstellen zu können, bedarf es einer Vielzahl an theoretischen Konzepten und Überlegungen. Eine interdisziplinäre Perspektive verhilft zu einem größeren Interpretationsspektrum. Es hat sich gezeigt, dass der rein ökonomische Ansatz zur Beeinflussung eines gewünschten Steuerverhaltens überholt ist und nur unter Umständen den gewünschten Zustand erreicht. Vielmehr zeigt sich, dass der Einbezug psychologischer Variablen in das Modell der gewünschten Steuerehrlichkeit das Resultat annähernd verbessert. Vertrauen, soziale Repräsentationen, soziale, persönliche und gesellschaftliche Normen sowie die wahrgenommene Fairness scheinen hinreichende Prädiktoren für Steuerehrlichkeit zu sein.

Das „slippery-slope“ – Modell (Kirchler et al., 2008) zeigt als eines der ersten Konzepte, welche ökonomische und psychologische Determinanten wie *Macht* und *Vertrauen* vereint, einen ersten Ansatz zur Erklärung des menschlichen Steuerverhaltens. Steuerehrlichkeit ist demnach besonders hoch, wenn die psychologische Variable *Vertrauen* hoch und die ökonomische Variable *Macht* niedrig ausgeprägt ist. Zwar stellt dieses Modell ein relevantes Fundament für Erklärungen des Steuerverhaltens dar, ausreichende Erklärungen können aber noch nicht angenommen werden. Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen, sowie deren Einfluss auf die klimatischen Bedingungen zwischen Steuerzahlern und Steuerbehörde sind bis dato ungeklärt.

Das „extended slippery slope framework“ (Gangl et al., 2012) greift die offenen Fragen des klassischen „slippery slope“ – Modells auf und modelliert ein Konzept, welches auf die Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen eingeht. Macht wird in zwei Dimensionen separiert: Die *Bestrafungsmacht* und die *legitime Macht*. Ähnlich wird das Vertrauen in zwei Dimensionen unterteilt: *Begründetes Vertrauen* und *implizites Vertrauen*. Es wird angenommen, dass Bestrafungsmacht das implizite Vertrauen reduziert und folglich zu einem antagonistischen Klima mit erzwungener Kooperationsbereitschaft führt. Legitime Macht und begründetes Vertrauen scheint zu einem synergistischen Klima zu führen, welches zur freiwilligen Kooperationsbereitschaft beiträgt. Zur weiteren Ergänzung wird ein Vertrauensklima postuliert, welches auf dem impliziten Vertrauen basiert und folglich zur *committed cooperation* führt.



## 4 Empirischer Teil

Zentraler Kern der vorliegenden Arbeit ist die experimentelle Überprüfung des „extended slippery slope frameworks“ (Gangl et al., 2012). Die bereits im Theorieteil dargestellten Postulate des Modells, sollen in dieser Arbeit empirisch bestätigt werden. Die nachfolgenden Forschungsfragen beziehen sich auf die postulierten Annahmen des „eSSF“, des Weiteren sollen aber auch die Annahmen des klassischen „slippery-slope“- Modells (Kirchler et al., 2008) untersucht werden.

### 4.1 Forschungsziel und Hypothesen

Zum jetzigen Zeitpunkt wurde das „slippery - slope“- Modell nur in wenigen Arbeiten empirisch bestätigt (Mühlbacher und Kirchler., (2010), Wahl, Kastlunger & Kirchler (2010), Kogler et al., (2012)). Angenommen wird, dass Macht bei niedrigem Vertrauen zu einem antagonistischen Klima führt und Steuern folglich erzwungen beigetragen werden. Besteht hingegen ein hoch ausgeprägtes Vertrauen in die Steuerbehörde und ein eher gering ausgeprägtes Machtverhältnis, entwickelt sich ein Serviceklima, welches in weiterer Folge zur freiwilligen Kooperation führt. Kirchler et al. (2008) erwähnen in der Diskussion, dass es einen negativen Zusammenhang zwischen Macht und Vertrauen geben muss. Demnach kann eine hoch wahrgenommene Bestrafungsmacht das Vertrauen in die Steuerbehörde senken. Zeigt sich die Steuerbehörde als besonders streng, indem sie häufige Kontrollen vollzieht und harte Strafen verhängt, so kann das Auswirkungen auf das Vertrauen der Steuerzahler zur Folge haben. Vorab soll also die Annahme des „slippery-slope“ – Modells überprüft werden, ob es Zusammenhänge zwischen Macht und Vertrauen, Macht und dem antagonistischen Klima und Macht und der erzwungenen Kooperation gibt. Dabei soll zum einen die wahrgenommene, zum anderen die manipulierte Macht untersucht werden.

Kirchler et al. (2008) diskutieren, dass es einen negativen Zusammenhang zwischen Macht und Vertrauen geben muss. Ist Macht besonders hoch ausgeprägt und das Vertrauen nur niedrig vorhanden, so sinkt die Bereitschaft der Steuerehrlichkeit. Bei hohem Vertrauen allerdings und niedrig wahrgenommener Macht, steigt die Bereitschaft der Steuerehrlichkeit. Des

Weiteren wird angenommen, dass Bestrafungsmacht seitens der Steuerbehörde zu einem antagonistischen Klima zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde führe und in weiterer Folge dazu führt, dass Steuerzahler ihre Steuern unter Zwang beitragen (Kirchler et al., 2008). Die nachfolgenden drei Hypothesen untersuchen diese Annahmen.

**H1 (a):** Es besteht ein negativer Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und dem Vertrauen in die Steuerbehörde.

**H2(a):** Es besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und dem antagonistischen Klima zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler.

**H3 (a):** Es besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und der erzwungenen Kooperation seitens der Steuerzahler.

Um zu überprüfen, ob sich die wahrgenommene Bestrafungsmacht der Steuerbehörde von der manipulierten Bestrafungsmacht unterscheidet, werden die oben genannten Hypothesen mit der manipulierten, statt der wahrgenommenen Bestrafungsmacht der Steuerbehörde überprüft:

**H1(b):** Es besteht ein negativer Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht der Steuerbehörde und dem Vertrauen in die Steuerbehörde.

**H2(b):** Es besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht der Steuerbehörde und dem antagonistischen Klima zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler.

**H3(b):** Es besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht der Steuerbehörde und der erzwungenen Kooperation seitens der Steuerzahler.

Zusätzlich soll untersucht werden, ob sich Macht und Vertrauen gegenseitig beeinflussen und einen Einfluss auf den tatsächlichen Steuerbeitrag der Steuerzahler haben. Kirchler et al. (2008) argumentieren, dass die Steuerehrlichkeit davon abhängt, ob die Bestrafungsmacht besonders hoch wahrgenommen wird und Vertrauen niedrig oder hoch ausgeprägt ist. Demnach wäre der Steuerbeitrag besonders hoch, wenn die Bestrafungsmacht niedrig wahrgenommen und das Vertrauen hoch wahrgenommen wird.

**H4(a):** Es besteht eine Wechselwirkung zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und dem Vertrauen in die Steuerbehörde in den Steuerbeiträgen.

**H4 (b):** Es besteht eine Wechselwirkung zwischen der manipulierten Macht der Steuerbehörde und dem Vertrauen in die Steuerbehörde in den Steuerbeiträgen.

Während sich die erste Hypothese auf Vertrauen im Allgemeinen bezieht, soll des Weiteren geklärt werden, ob die Bestrafungsmacht einen Einfluss auf das implizite Vertrauen hat. An dieser Stelle wird die Annahme des „eSSF“ überprüft, die besagt, dass die Bestrafungsmacht das implizite Vertrauen reduziert. Grundlage dieser Annahme ist, dass implizites Vertrauen durch automatische und unbewusste Prozesse charakterisiert ist. Steuerzahler sind dazu geneigt, aus geteilten moralischen Standards, persönlichen und sozialen Normen der Steuerbehörde „blind“ zu vertrauen. Zeichnet sich das Machtverhalten der Steuerbehörde allerdings durch strenge Kontrollen und androhenden Strafen aus, beginnen die Steuerzahler zu reflektieren und fühlen sich auf der Vertrauensbasis hintergangen, da ihnen im Vorfeld misstraut wird. Das kann Reaktanz und Widerstand zur Folge haben, welches sich darin äußern kann, Bereitschaft für Steuerhinterziehung zu entwickeln (Gangl et al., 2012).

**H5 (a):** Die wahrgenommene Bestrafungsmacht hat einen negativen Einfluss auf das implizite Vertrauen.

**H5 (b):** Die manipulierte Bestrafungsmacht hat einen negativen Einfluss auf das implizite Vertrauen.

Für das zentrale Ziel dieser Arbeit, nämlich die experimentelle Überprüfung des „eSSF“, ergab sich im Vorfeld ein Problem. Da die Manipulation der legitimen Macht nicht gewirkt hat, können die Annahmen des „eSSF“, welche sich auf die legitime Macht beziehen, nicht berechnet werden (siehe weiter unten, Kap.4.2.4). Schließlich wurde die legitime Macht nicht als solche erkannt und würde bei weiterer Berechnung zu keinen interpretierbaren Ergebnissen führen. Daher wurden die Annahmen, dass legitime Macht und begründetes Vertrauen zu einem Serviceklima und in weiterer Folge zur freiwilligen Kooperation führen, nicht in das Hypothesensortiment, welche sich auf das „eSSF“ beziehen, einbezogen. Stattdessen wird sich, wie bei den oben bereits vorgestellten Hypothesen, rein auf die Bestrafungsmacht und deren Einfluss auf das antagonistische Klima, der erzwungenen Kooperation und dem impliziten Vertrauen konzentriert und in weiterer Folge der Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima und der *committed cooperation* untersucht. Das Vertrauensklima zeichnet sich durch ein harmonisches Vertrauensverhältnis zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde aus. Die Steuerbehörde nimmt eine stellvertretende Rolle der Bürger ein, welche wohlwollend und unterstützend ihre Aufgabe praktiziert. Strenge Kontrollen und drohende Strafen sind nicht nötig, da Steuerzahler als bereitwillige und verantwortungsbewusste Akteure einer Gemeinschaft handeln. Schlussendlich kommt es zur *committed cooperation*, welche aus dem Vertrauensklima resultiert. Die Steuerzahler kooperieren mit der Steuerbehörde, da sie eine enge Bindung zur Behörde und zu ihren Mitmenschen verspüren und somit aus moralischer und ethischer Motivation zum Gemeinwohl beitragen möchten, indem sie ihre Steuern gerecht und in voller Höhe abführen (Gangl et al., 2012). Die letzte Hypothese lautet daher:

**H6:** Implizites Vertrauen hat einen positiven Einfluss auf das Vertrauensklima und einen positiven Einfluss auf die *committed cooperation*.

Neben den hier vorgestellten Hypothesen soll im Anschluss der Ergebnisdarstellung eine Hypothesenexploration der Hypothesen 2(a und b) stattfinden, um die Ergebnisse aufgrund auffälliger Unterschiede hinreichend interpretieren zu können.

Nachfolgend werden die methodischen Aspekte, die Durchführung und die Ergebnisse skizziert. Hierbei soll sowohl auf den Untersuchungshintergrund und die Probleme bei der Datenauswertung eingegangen werden.

## 4.2 Methode

### 4.2.1 Durchführung

Die in dieser Arbeit zu klärenden Hypothesen werden anhand eines bereits bestehenden Datensatzes überprüft. Dieser Datensatz wurde von zwei Forschungspraktikum II – Gruppen im Zeitraum vom 27.11.2012 bis 03.12.2012 an der Universität Wien erhoben. Experimenteller Hintergrund der beiden Forschungsgruppen war das Thema: *Welche Auswirkungen hat Bestrafungsmacht bzw. legitime Macht bei Steuerprüfung auf nachfolgendes Steuerverhalten?* Dieses Steuerexperiment wurde unter Laborbedingungen vollzogen, d.h. das Experiment wurde in einem Labor an Computern der Universität Wien bearbeitet. Die Teilnehmer des Experimentes hatten die Aufgabe sich vorzustellen, in einem fiktiven Staat namens „Chomland“ zu leben und ihre Steuern fiktiv in Form der ECU-Währung (*ECU = Experimental currency unit. Beschreibt eine fiktive Währung, welche unter Laborbedingungen zum Einsatz kommt*) zu zahlen. Die Teilnehmer wurden darüber unterrichtet, am Ende des Experimentes gemäß ihres Steuerverhaltens Geld ausbezahlt zu bekommen.

Der Prozess des Experimentes gliederte sich in fünf Proberunden und 20 reguläre Runden. Die Teilnehmer hatten die Aufgabe, während dieser 20 Runden ihre Steuern nach eigenem Ermessen dem fiktiven Staat „Chomland“ zu zahlen oder in beliebiger Höhe zu hinterziehen. Sowohl die Bestrafungsmacht als auch die legitime Macht wurden manipuliert, d.h. der Staat „Chomland“ wurde von vier Gruppen unterschiedlich wahrgenommen. In der Gruppe der hohen Bestrafungsmacht wurde der Staat besonders streng dargestellt, in der Gruppe der niedrigen Bestrafungsmacht besonders

nachsehend und weniger streng. Hingegen wurden in der Gruppe der hohen legitimen Macht Argumente geliefert, die für eine hohe Legitimität des Staates spricht, in der Gruppe der niedrigen legitimen Macht wurden jedoch Argumente geliefert, welche die Legitimität des Staates in Frage stellen. Die Manipulationen der hohen und niedrigen Bedingungen wurden anhand verschiedener *keywords* durchgeführt, welche als unterschiedliche Textformen am Bildschirm aufschienen (siehe Anhang).

Nach den absolvierten fünf Proberunden und den darauffolgenden 20 Durchläufen des Experimentes wurden die Teilnehmer gebeten, einen Fragebogen auszufüllen. Hierbei sollte u.a. überprüft werden, ob die textlich verfasste Manipulation von den Rezipienten wirksam aufgenommen wurde. Darüber hinaus wurden aber auch soziodemografische Variablen (Geschlecht, Alter, Höhe des Einkommens, Herkunft, Ausbildung, Erfahrungen mit Steuern und Herkunft) erhoben. Die Durchführung des Experimentes dauerte im Schnitt ca. 30 Minuten. Im Anschluss wurde den Teilnehmern der Betrag der Höhe ihres erzielten Gewinns ausgezahlt.

#### **4.2.2 Stichprobe**

Die Stichprobe setzte sich aus Studenten (N = 141) zusammen, welche keine bis geringe Erfahrungen mit Steuern hatte. Dies schien eine notwendige Voraussetzung zu sein, um die Wirksamkeit der Manipulation gewährleisten zu können. In der Gruppe der Bestrafungsmacht konnten insgesamt 66 Personen rekrutiert werden, von denen 33 in der Gruppe der Bedingung mit niedriger Bestrafungsmacht und 33 in der Gruppe der Bedingung mit hoher Bestrafungsmacht unterteilt waren. Das Alter der Teilnehmer der Gruppe der Bestrafungsmacht erstreckte sich von 18 bis 42 Jahren (M=23.02, SD=4,29). Insgesamt nahmen 45 Frauen und 21 Männer teil.

In der Gruppe der legitimen Macht konnten insgesamt 71 Personen rekrutiert werden. Auch hier zeigte sich ein recht ungleichverteiltes Geschlechterverhältnis. 25 Teilnehmer waren männlich und 46 weiblich. Das Alter der Teilnehmer erstreckte sich von 18 bis 39 (M=22.32, SD=2.81). 48 der Personen gaben Österreich als Herkunftsland an, 18 gaben an aus Deutschland zu stammen und fünf kreuzten die Kategorie „Andere“ an. 47 Personen gaben an, in einem Arbeitsverhältnis zu stehen, während der Rest

der Personen keiner Arbeit nachging. Die Mehrheit der Teilnehmer (37 Personen) gaben an, geringfügig beschäftigt zu sein und ein monatliches Einkommen bis zu 1000 € zu beziehen. 44 Personen gaben an, die Matura/Abitur absolviert zu haben. 29 Personen gaben an, bisher noch keine Erfahrungen mit Steuern gemacht zu haben, während 37 Personen berichteten, bisher wenige Erfahrungen mit Steuern und der Steuerbehörde gesammelt zu haben. 36 Personen wurden randomisiert der Bedingung der niedrigen legitimen Macht, 35 Personen der Bedingung der hohen legitimen Macht zugeordnet.

### 4.2.3 Material

Das Steuerexperiment wurde mit dem Computerprogramm „z-tree“ (Fishbacher, 1998) durchgeführt. „Z-tree“ ist die Abkürzung für „Zürich Toolbox For Readymade Experiments“ und wurde entwickelt, um zeitsparende ökonomische Experimente durchführen zu können. Das Programm setzt sich zum einen aus „z-tree“ zusammen, welches als Kontrollbildschirm für die Versuchsleiter dient, um die einzelnen Teilnehmer zeitlich verfolgen und deren Steuerabgaben dokumentieren zu können, zum anderen aus „z-leaf“, dem Programm mit dem die Studienteilnehmer arbeiten. Das Experiment wurde ursprünglich an der Universität Wien im Fachbereich für Wirtschaftspsychologie entwickelt und anschließend in „z-tree“ umgeschrieben und erweitert. Von den 20 durchgeführten Runden, in denen die Teilnehmer ihre Steuern zahlen oder hinterziehen konnten, fanden in sechs Runden nicht angekündigte Steuerprüfungen statt. Wurden Steuern hinterzogen und in der Folgerunde eine Steuerprüfung vollzogen, so mussten die Teilnehmer, welche hinterzogen hatten, eine Nachzahlung leisten. Diese Nachzahlung setzte sich aus dem eigentlich zu zahlenden Steuerbetrag sowie einer Geldstrafe in Höhe des regulär fälligen Steuerbeitrags zusammen. Es wurde eine Steuerprüfwahrscheinlichkeit von 25 % angesetzt, die Steuerrate lag bei 40 %.

Der Text, den die Teilnehmer am Bildschirm sahen, war wie folgt: *„Sie haben im vergangenen Jahr mit Ihrer selbstständigen Arbeit ein Bruttoeinkommen in Höhe von 100000 ECU erwirtschaftet. Nach den gesetzlichen Bestimmungen in Chomland müssen Sie davon 40 % oder*

*40000 ECU als Steuern an die Steuerbehörde abführen. Wie viele Steuern würden Sie in Chomland abführen (min. 0, max. 40000)?“* Am Bildschirm war ein Eingabefeld zu sehen, in dem der gewünschte zu zahlende Beitrag eingegeben werden konnte. Nach Klicken des Weiter-Buttons erfuhren die Teilnehmer, ob eine Steuerprüfung stattfand, oder nicht (siehe Anhang, S. 76,77). An dieser Stelle wurde der Manipulationstext eingeblendet. In der Gruppe der Bedingung mit hoher Bestrafungsmacht lautete der Text: *„Wir möchten Ihnen aufzeigen, dass die Arbeitsprinzipien der Steuerbehörde Chomlands in der hohen Strafbereitschaft und Unbarmherzigkeit ihrer Entscheidung liegen.“* In der Gruppe der Bedingung mit niedriger Bestrafungsmacht lautete der Text: *„Wir möchten Ihnen aufzeigen, dass die Arbeitsprinzipien der Steuerbehörde Chomlands in der geringen Strafbereitschaft und Barmherzigkeit ihrer Entscheidungen liegen.“*

Die Auszahlung des möglichen Gewinns wurde im Vorfeld per Zufallsprinzip entschieden und auf die zweite Periode festgelegt. Die Auszahlung für das Steuerverhalten wurde also anhand der Steuerbeiträge in der ersten Runde gemessen. Die Höhe des zu erwirtschafteten Betrages hing von der Höhe des vorherigen Steuerbeitrages ab. Bei aufrichtigem und vollem Steuerbeitrag konnten die Teilnehmer bei durchgeführter Steuerprüfung einen maximalen Betrag von 6,98 € erwirtschaften. Bei maximaler Hinterziehung einen Betrag von 2,33 €.

Die Items des Experimentes wurden wie bereits oben erwähnt am Fachbereich für Wirtschaftspsychologie an der Universität Wien entwickelt. Es kamen vier Items der Bestrafungsmacht zum Einsatz, 22 Items der legitimen Macht, sieben Items des begründeten Vertrauens, drei Items des impliziten Vertrauens, neun Items, welche die Kooperationsbereitschaft der Steuerzahlung erheben, neun Items zur Befragung der Steuererklimata, sowie sechs Items zur Einstellungen gegenüber Steuerhinterziehung und Steuervermeidung.

#### 4.2.4 Manipulationscheck

Für die Überprüfung der Wirksamkeit der Manipulationstexte wurde im postexperimentellen Teil ein Fragebogen vorgegeben, der je vier Items zur wahrgenommenen Bestrafungsmacht und 22 Items zur wahrgenommenen legitimen Macht beinhaltete. Die Teilnehmer konnten auf einer siebenstufigen Likert-Skala von „ich stimme nicht zu“ bis „ich stimme völlig zu“ ihre Zustimmung angeben. Mittels Reliabilitätsanalyse konnte der Skala der Bestrafungsmacht ein Cronbachs Alpha von  $\alpha=.82$  (eine nach Lee Cronbach (1951) benannte Kennzahl für die interne Konsistenz einer Skala. Werte ab  $\alpha=.07$  gelten als akzeptabel, Werte ab  $\alpha=.08$  bis  $\alpha=.09$  als gut, Werte über  $\alpha=.09$  als sehr gut (Zöfel, 2003)) nachgewiesen werden. Die Einschätzungen der Items wurden über Mittelwerte aggregiert. Unter der Bedingung der niedrigen bzw. hohen Bestrafungsmacht wurde mittels T-test für unabhängige Stichproben ein signifikantes Ergebnis  $t(64) = 2,74, p < .05$  ausfindig gemacht. Die Manipulation der Bestrafungsmacht hat gewirkt und wurde von den Teilnehmern angenommen. Es konnten statistisch signifikante Unterschiede zwischen den Gruppen nachgewiesen werden.

Tabelle 1: Mittelwerte und Standardabweichungen der Variablen

	Hohe Bestrafungsmacht		Niedrige Bestrafungsmacht		Gesamt		$\alpha$
n	33		33		66		
M (SD)	M	(SD)	M	(SD)	M	(SD)	
Wahrgenommene Bestrafungsmacht	4,87	(1,42)	3,89	(1,49)	4,38	(0,19)	.82
Implizites Vertrauen	2,30	(1,52)	2,30	(1,71)	2,30	(1,61)	.89
Begründetes Vertrauen	4,13	(1,04)	3,64	(1,14)	3,89	(0,14)	.78
Vertrauen Gesamt	3,58	(0,82)	3,24	(1,10)	3,41	(0,12)	.77
Antagonistisches Klima	3,24	(1,67)	3,52	(1,72)	3,38	(0,20)	.73
Serviceklima	3,54	(1,25)	3,42	(1,40)	3,48	(0,16)	.76
Vertrauensklima	4,09	(1,33)	4,16	(1,61)	4,13	(0,18)	.79
Erzwungene Kooperation	4,61	(1,63)	4,38	(1,63)	4,50	(0,19)	.85
Freiwillige Kooperation	5,10	(1,60)	3,33	(1,54)	3,56	(1,57)	.82
Committed cooperation	5,10	(1,20)	4,71	(1,67)	4,90	(0,18)	.72
Wahrgenommene legitime Macht	4,62	(0,25)	4,07	(0,12)	4,35	(0,11)	.89

Der Manipulations-Check der legitimen Macht konnte kein befriedigendes Ergebnis liefern. Zwar zeigt sich eine ausreichend hohe interne Konsistenz von  $\alpha = .89$ , allerdings unterschieden sich die beiden Gruppen nicht signifikant voneinander. Die Berechnung des t-tests für unabhängige Stichproben ergab ein Ergebnis von  $(t(69) = 1.01, p > .05)$ . Die Manipulation der legitimen Macht in niedriger und hoher Ausprägung hat nicht gewirkt und folglich keinen Einfluss auf die wahrgenommene Macht des fiktiven Staates *Chomland* (siehe Tabelle 1).

Das zentrale Ziel dieser Arbeit, nämlich die experimentelle Überprüfung des „eSSF“, kann folglich nicht vollständig überprüft werden. Da die Manipulation der legitimen Macht nicht gewirkt hat, können die Annahmen des „eSSF“, welche sich auf die legitime Macht beziehen, nicht berechnet werden. Schließlich wurde die legitime Macht nicht als solche erkannt und würde bei weiterer Berechnung zu keinen interpretierbaren Ergebnissen führen. Daher wurden die Annahmen, dass legitime Macht und begründetes Vertrauen zu einem Serviceklima und in weiterer Folge zur freiwilligen Kooperation führen, nicht in das Hypothesensortiment, welche sich auf das „eSSF“ beziehen, einbezogen. Stattdessen wird sich, wie bei den oben bereits vorgestellten Hypothesen, rein auf die Bestrafungsmacht und deren Einfluss auf das antagonistische Klima, der erzwungenen Kooperation und dem impliziten Vertrauen konzentriert und in weiterer Folge der Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima und der *committed cooperation* untersucht.

## 4.3 Ergebnisse

Nachfolgend sollen die Ergebnisse der durchgeführten Analysen dargestellt werden. Für die Analysen dieser Arbeit wurde die 19. Version des Statistikprogramms „IBM SPSS Statistics 19“ verwendet. Die Ergebnisse der Hypothesen 1(a) bis Hypothese 3(a) werden in Tabelle 2 veranschaulicht.

### 4.3.1 Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht und dem Vertrauen

**Hypothese 1 (a): Es besteht ein negativer Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und dem Vertrauen in die Steuerbehörde.**

Kirchler et al., (2008) weisen am Ende ihre Artikels darauf hin, dass es einen negativen Zusammenhang zwischen Macht und Vertrauen geben muss. Ist Macht besonders hoch ausgeprägt und das Vertrauen nur niedrig vorhanden, so sinkt die Bereitschaft der Steuerehrlichkeit. Bei hohem Vertrauen allerdings und niedrig wahrgenommener Macht, steigt die Bereitschaft der Steuerehrlichkeit. In dieser Hypothese wird ein negativer Zusammenhang angenommen, was bedeutet, dass ein Gegensatz zwischen Macht und Vertrauen vermutet wird. Es konnte tatsächlich ein negativer Zusammenhang festgestellt werden, allerdings ist dieser Effekt ( $r = -0,15$ ,  $p = 0,21$ ) nicht signifikant, weshalb der Zusammenhang auch nicht aussagekräftig ist (siehe Tabelle 2).

Tabelle 2: Korrelationen der Hypothesen 1(a-c)

	1.	2.	3.
1. wahrgenommene Bestrafungsmacht			
2. Vertrauen	-0,15		
3. antagonistisches Klima	0,25*	-0,23	
4. erzwungene Kooperation	0,16	0,05	0,32**

\*\* . Die Korrelation ist auf dem Niveau von 0,01 (2-seitig) signifikant.

\* . Die Korrelation ist auf dem Niveau von 0,05 (2-seitig) signifikant.

#### **4.3.2 Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht und dem antagonistischem Klima**

**Hypothese 2 (a): Es besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und dem antagonistischen Klima.**

Es konnte ein positiver Zusammenhang ausfindig gemacht werden, welcher auch einen signifikanten Effekt hat ( $r = 0,25$ ,  $p = 0,04$ ), (siehe Tabelle 2). Die von Kirchler et al. (2008) postulierte Annahme, dass Macht signifikant mit dem antagonistischen Klima zusammenhängt, konnte bestätigt werden.

Teilnehmer, welche die Bedingungen der Bestrafungsmacht bearbeiteten, haben demnach das Klima zwischen Steuerbehörde und ihnen selbst als besonders schwierig wahrgenommen.

#### **4.3.3 Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und der erzwungenen Kooperation**

**Hypothese 3 (a): Es besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und der erzwungenen Kooperation.**

Bei der Berechnung der dritten Hypothese wurde rechnerisch genauso vorgegangen, wie in den bisherigen Hypothesen. Es wird angenommen, dass die wahrgenommene Macht positiv mit der erzwungenen Kooperation zusammenhängt. Gemäß der Annahme des „slippery-slope“ – Modells nach Kirchler et al. (2008) fühlen sich Steuerzahler zur Steuerzahlung gezwungen, wenn sie drohende Strafen und erhöhte Kontrollen der Steuerbehörde wahrnehmen. Es zeigt sich ein schwacher positiver, aber nicht signifikanter Zusammenhang ( $r = 0,16$ ,  $p = 0,20$ ), (siehe Tabelle 2). Diese Annahme konnte nicht bestätigt werden.

Die nachfolgenden Hypothesen beziehen sich auf die manipulierte Bestrafungsmacht. Der Unterschied zu den bisherigen Hypothesen liegt darin, dass die Manipulationen sich nicht auf die im Fragebogen zu beantwortenden

Stellungnahmen zu der wahrgenommenen Macht beziehen, sondern auf den direkten Einfluss der Manipulationen während des Experiments.

#### **4.3.4 Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht und dem Vertrauen, ein positiver Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht und dem antagonistischen Klima und ein positiver Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht und der erzwungenen Kooperation.**

**Hypothese 1 – 3 (b): Es besteht ein negativer Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht und dem Vertrauen, ein positiver Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht und dem antagonistischen Klima und ein positiver Zusammenhang zwischen der manipulierten Macht und der erzwungenen Kooperation.**

Die Hypothesen 1 – 3 (b) wurden mittels MANOVA berechnet. Die Berechnung der MANOVA ermöglicht einen Vergleich zwischen Gruppen mit mehreren abhängigen Variablen. Es zeigte sich ein nicht signifikanter multivariater Haupteffekt ( $F(3, 62) = 0,83, p = 0,48, \eta^2 = 0,04$ ). Für die einzelnen abhängigen Variablen ist dabei der Effekt für die Variable Vertrauen ( $F(1, 64) = 2,04, p = 0,16, \eta^2 = 0,03$ ), für die Variable erzwungene Kooperation ( $F(1, 64) = 0,33, p = 0,51, \eta^2 = 0,01$ ) und für die Variable antagonistisches Klima ( $F(1, 64) = 0,46, p = 0,57, \eta^2 = 0,01$ ) nicht signifikant.

#### **4.3.5 Wechselwirkung zwischen der wahrgenommenen Macht und dem Vertrauen**

**Hypothese 4(a): Es besteht eine Wechselwirkung zwischen der wahrgenommenen Macht der Steuerbehörde und Vertrauen in den Steuerbeiträgen.**

Kirchler et al. (2008) weisen darauf hin, dass Steuerbeiträge von den Wechselwirkungen zwischen Bestrafungsmacht und Vertrauen abhängig sein können. Demnach wird postuliert, dass Bestrafungsmacht das Vertrauen und Vertrauen wiederum die wahrgenommene Bestrafungsmacht beeinflussen

kann und diese Wechselwirkung die Bereitschaft der Steuerzahler ihre Steuern abzuführen, beeinflussen. Mittels stufenweiser multipler Regression wurden der Einfluss der wahrgenommenen Bestrafungsmacht, des Vertrauens und deren Wechselwirkungen auf die Steuerbeiträge analysiert. Die stufenweise multiple Regression kommt zum Einsatz, wenn mehrere unabhängige Variablen nicht direkt zur Bestimmung der Zielvariablen herangezogen werden, sondern über die Bildung von Kausalketten, wobei jeweils eine Variable durch die andere erklärt wird. So entsteht eine Regression mit mehreren, miteinander verknüpften Regressoren (Opanasenko, 2009). Die unabhängigen Variablen Vertrauen und Macht ( $r = 0,17$ ,  $VIF = 1,03$ ) korrelierten kaum miteinander. Ebenfalls zeigten sich ausreichend niedrige Korrelationen zwischen Vertrauen und der Interaktion zwischen Bestrafungsmacht und Vertrauen ( $r = 0,15$ ,  $VIF = 1,42$ ), sowie zwischen der wahrgenommenen Bestrafungsmacht und der Interaktion aus Bestrafungsmacht und Vertrauen ( $r = 0,18$ ,  $VIF = 1,24$ ), sodass die Voraussetzung der nicht vorhandenen Multikollinearität gegeben ist. Homoskedastizität ist gegeben, es besteht keine Residualkorrelation und es besteht ein linearer Zusammenhang zwischen den Variablen. Es zeigte sich, dass Vertrauen, aber auch die Interaktion zwischen Vertrauen und Macht einen signifikanten Einfluss auf die relativen Steuerbeiträge haben (siehe Tabelle 3).

Tabelle 3: Kennwerte der Ergebnisse der Hypothese 4(a)

	<b>M1</b>	<b>M2</b>
<b>Vertrauen</b>	0,31 <sup>a</sup>	0,21
<b>Macht</b>		-
<b>Vertrauen x Macht</b>		0,19
<b>r<sup>2</sup></b>	0,09	0,12
<b>p</b>	0,01	0,02

a.  $\beta$ -Werte

Die wahrgenommene Bestrafungsmacht wurde aus der stufenweisen Regression exkludiert, da sie nicht signifikant war.

#### 4.3.6 Wechselwirkung zwischen der manipulierten Macht und dem Vertrauen

**Hypothese 4(b): Es besteht eine Wechselwirkung zwischen der manipulierten Macht der Steuerbehörde und dem Vertrauen in den Steuerbeiträgen.**

Bei Berechnung dieser Hypothese wurde rechnerisch so vorgegangen, wie in Hypothese 4 (a). Die Korrelationen zwischen Vertrauen und der manipulierten Bestrafungsmacht ( $r = .14$ ,  $VIF = 1,03$ ), sowie der Interaktion zwischen Bestrafungsmacht und Vertrauen ( $r = -.18$ ,  $VIF = 0,96$ ), als auch zwischen der wahrgenommenen Bestrafungsmacht und der Interaktion aus Bestrafungsmacht und Vertrauen ( $r = -.03$ ,  $VIF = 1,24$ ) sind nicht signifikant, sodass die Voraussetzung der nicht vorhandenen Multikollinearität gegeben ist. Homoskedastizität ist gegeben, es besteht keine Residualkorrelation und es besteht ein linearer Zusammenhang zwischen den Variablen. Vertrauen und die Interaktion zwischen Vertrauen und Macht erwiesen sich erneut als signifikant (siehe Tabelle 4).

Tabelle 4: Kennwerte der Ergebnisse der Hypothese 4(b)

	<b>M1</b>	<b>M2</b>
<b>Vertrauen</b>	0,31 <sup>a</sup>	0,27
<b>Macht</b>		-
<b>Vertrauen x Macht</b>		-0,27
<b>r<sup>2</sup></b>	0,10	0,17
<b>p</b>	0,01	0,03

a.  $\beta$ - Werte

Das Modell konnte also durch die Hinzunahme der Interaktion verbessert werden. Die manipulierte Macht jedoch war nicht signifikant ( $p = 0,27$ ,  $\beta = 0,24$ ) und wurde aus dem Modell ausgeschlossen.

#### **4.3.7 Der Einfluss der wahrgenommenen Bestrafungsmacht auf das implizite Vertrauen**

**Hypothese 5(a): Die wahrgenommene Bestrafungsmacht hat einen negativen Einfluss auf das implizite Vertrauen.**

Bezugnehmend auf der Annahme des „eSSF“, dass Bestrafungsmacht einen negativen Einfluss auf das implizite Vertrauen hat, soll in Hypothese 5 untersucht werden, ob diese Annahme bestätigt werden kann. Gangl et al. (2012) postulieren, dass implizites Vertrauen durch drohende Strafen und verstärkte Kontrollen beschädigt wird, da die Steuerbehörde den Steuerzahlern misstraut und die Steuerzahler wiederum anfangen zu reflektieren. Dies führe zu einem Zustand der Reaktanz und Misstrauen gegenüber der Steuerbehörde. Mittels Berechnung der Korrelation ergab sich ein Ergebnis von ( $r = -0,23$ ,  $p = 0,07$ ). Es ließ sich kein Effekt nachweisen.

#### **4.3.8 Der Einfluss der manipulierten Bestrafungsmacht auf das implizite Vertrauen in die Steuerbehörde**

**Hypothese 5(b): Die manipulierte Bestrafungsmacht hat einen negativen Einfluss auf das implizite Vertrauen.**

Ähnlich dem Ergebnis der Hypothese 5(b) konnte kein Effekt der manipulierten Bestrafungsmacht auf das implizite Vertrauen nachgewiesen werden ( $t(64) = 0,00$ ,  $p = 1,00$ ).

#### **4.3.9 Der Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima und auf die committed cooperation.**

### **Hypothese 6: Implizites Vertrauen hat einen positiven Einfluss auf das Vertrauensklima und einen positiven Einfluss auf die *committed cooperation*.**

In der sechsten und letzten Hypothese soll der Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima und die *committed cooperation* untersucht werden. Das erweiterte Modell des „slippery-slope“ – Modells beinhaltet neben dem antagonistischen und synergistischen Klima das Vertrauensklima, welches dadurch charakterisiert ist, dass sich Steuerbehörde und Steuerzahler wohlwollend und wertschätzend begegnen. Die Steuerbehörde verkörpert eine repräsentative Instanz, welche die Gelder der Bevölkerung verwaltet, Unterstützung und Hilfestellung bei Steuerfragen bietet. Sie betrachtet die Steuerzahler als ehrliche und steuerkonforme Menschen, weshalb keine Kontrollen und Strafen notwendig sind. Steuerzahler zahlen ihre Steuern demnach aus dem subjektiven Bedürfnis heraus, die Gesellschaft und die Steuerbehörde zu unterstützen, da sie im Gegenzug dafür belohnt werden.

Die Analysen wurden mittels zwei linearer Regressionen berechnet und führten zu folgenden Ergebnissen: Es konnte kein positiver Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima festgestellt werden ( $F(1, 64) = 0,01$ ,  $p = 0,91$ ,  $r^2 = 0,00$ ,  $\beta = 0,02$ ). Des Weiteren konnte auch kein signifikant positiver Einfluss des impliziten Vertrauens auf die *committed cooperation* nachgewiesen werden ( $F(1, 64) = 2,46$ ,  $p = 0,62$ ,  $r^2 = 0,04$ ,  $\beta = 0,06$ ).

#### **4.4 Exploration**

Vergleicht man nun die Hypothese 2(a) mit Hypothese 2(b), so zeigt sich ein interessanter Unterschied in den Ergebnissen (siehe Tabelle 1). Während die wahrgenommene Bestrafungsmacht signifikant mit dem antagonistischen Klima zusammenhängt ( $r = .25$ ,  $p = .04$ ) zeigt sich kein signifikanter Zusammenhang zwischen der manipulierten Bestrafungsmacht und dem antagonistischen Klima ( $F(1, 64) = 0,46$ ,  $p = 0,57$ ,  $\eta^2 = 0,01$ ). Hintergrund dieses auffälligen Ergebnisses könnte sein, dass sich die Teilnehmer in den Gruppen dahingehend unterscheiden, für wie legitim sie die praktizierende Bestrafungsmacht der Steuerbehörde wahrnehmen. Um zu überprüfen, ob

sich Teilnehmer der Bedingung der hohen Bestrafungsmacht von Teilnehmern der Bedingung der niedrigen Bestrafungsmacht in Bezug auf die Legitimität der Bestrafungsmacht unterscheiden, wurde im Anschluss ein t-test für unabhängige Stichproben gerechnet.

Anhand der Mittelwerte lässt sich ein Unterschied erkennen (siehe Tabelle 1). Teilnehmer der Bedingung der hohen Bestrafungsmacht ( $M = 4,62$ ,  $SD = 0,15$ ) haben die legitime Macht der Steuerbehörde höher wahrgenommen, als jene der Bedingung der niedrigen Bestrafungsmacht ( $M = 4,07$ ,  $SD = 0,15$ ). Das Ergebnis ist signifikant ( $t(64) = 2,59$ ,  $p = 0,01$ ). Des Weiteren wurde der Zusammenhang zwischen dem Mittelwert der wahrgenommenen legitimen Items und dem Mittelwert des antagonistischen Klimas berechnet. Hier soll die Annahme überprüft werden, ob sich die Teilnehmer, bezüglich der Wahrnehmung des antagonistischen Klimas unterscheiden, wenn die Legitimität der Bestrafungsmacht unterschiedlich wahrgenommen wird. Es wird davon ausgegangen, dass Teilnehmer, welche die wahrgenommene Bestrafungsmacht für legitim halten, das Klima zwischen ihnen und der Steuerbehörde nicht als antagonistisch einschätzen, da sie letztlich das strenge Vorgehen der Steuerbehörde bevorzugen. Es ergibt sich ein signifikant negativer Zusammenhang ( $r = -0.32$ ,  $p = .01$ ).

## 5 Diskussion

Zentrales Ziel der vorliegenden Arbeit war es, das „extended slippery slope framework“ (Gangl et al., 2012) experimentell zu überprüfen. Darüber hinaus sollten die zentralen Annahmen des klassischen „slippery-slope“ – Modells (Kirchler et al., 2008) zu bestätigen versucht werden. Das „slippery-slope“ – Modell wurde konzipiert, um das Steuerverhalten von Menschen anhand zweier Determinanten hinreichend erklären zu können. Zum einen wird *Macht*, welche von der Steuerbehörde ausgeübt wird, zum anderen *Vertrauen* der Steuerzahler in die Steuerbehörde als wesentliche Einflussvariable betrachtet. Während erhöhte wahrgenommene Macht und ein niedriges Vertrauen zu einem antagonistischen Klima und folglich zu erzwungener Kooperation führt, wird angenommen, dass ein hohes Ausmaß an Vertrauen und wahrgenommene Macht zu einem synergistischen Klima beitragen kann, wonach Bürger ihre Steuern freiwillig zahlen. Auch wenn angenommen wird, dass sich Macht und Vertrauen gegenseitig beeinflussen können, bleiben weitere Erklärungen wie diese Dynamiken zustande kommen, aus.

Gangl et al. (2012) erweitern das Modell, um die Dynamiken zwischen Macht und Vertrauen und deren Einfluss auf die klimatischen Bedingungen und nachfolgender Kooperationsbereitschaft der Steuerzahler erklären zu können. Macht wird nicht mehr eindimensional betrachtet, sondern in *Bestrafungsmacht* und *legitime Macht* unterkategorisiert. Ebenso wird Vertrauen in *begründetes Vertrauen* und *implizites Vertrauen* geteilt. Das Modell wird des Weiteren um das *Vertrauenklima* und die *committed cooperation* erweitert.

Die Ergebnisse der durchgeführten Analysen konnten die Annahmen des „slippery-slope“ – Modells nur teilweise bestätigen. Die zum Einsatz kommenden Variablen scheinen nicht auszureichen, um es empirisch gestützt zu bestätigen. Die erste Fragestellung untersuchte den Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Bestrafungsmacht und dem Vertrauen, sowie der manipulierten Bestrafungsmacht und dem Vertrauen. Kirchler et al. (2008) nehmen an, dass die beiden Determinanten Macht und Vertrauen negativ zusammenhängen müssen. Diese Annahme konnte nicht bestätigt werden. Sowohl die manipulierte, als auch die wahrgenommene Bestrafungsmacht wurde von den Teilnehmern nicht klar abgrenzbar vom Vertrauen wahrgenommen. Hintergrund dieses Ergebnisses könnte sein, dass die

erhobenen Skalen implizites Vertrauen und begründetes Vertrauen zu einer Vertrauensdimension zusammengefasst wurden und seitens der Teilnehmer eine sehr unterschiedliche Wahrnehmung des Vertrauens in die Steuerbehörde und der Bestrafungsmacht der Steuerbehörde bestand. Ist die Wahrnehmung von Macht und Vertrauen ungleich zwischen den Teilnehmern verteilt, so wundert es nicht, dass kein negativer Zusammenhang zwischen Macht und Vertrauen zu Stande kommt.

Die zweite Fragestellung untersuchte den Zusammenhang der wahrgenommenen bzw. der manipulierten Bestrafungsmacht auf das antagonistische Klima. Wie bereits erwähnt, nehmen Kirchler et al. (2008) an, dass eine erhöhte Bestrafungsmacht zu einem antagonistischen Klima zwischen der Steuerbehörde und den Steuerzahlern führt. Hier zeigten sich interessante Unterschiede zwischen der wahrgenommenen und der manipulierten Bestrafungsmacht. Während sich ein signifikanter Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen Bestrafungsmacht und dem antagonistischen Klima nachweisen ließ, konnte kein signifikanter Zusammenhang zwischen der manipulierten Bestrafungsmacht und dem antagonistischen Klima nachgewiesen werden. Dies bedeutet, dass die Teilnehmer die Manipulation unterschiedlich aufgenommen haben müssen. Es ließ sich nachweisen, dass es Unterschiede in den Gruppen der hohen und niedrigen Bedingung der Bestrafungsmacht gibt und sich diese Unterschiede auf das Ergebnis auswirken. Die Teilnehmer unterscheiden sich darin, wie legitim sie die Bestrafungsmacht der Steuerbehörde wahrnehmen.

Es könnte demnach Teilnehmer gegeben haben, welche sich gerade eine strenge und kontrollierende Steuerbehörde wünschen, da sie z.B. selbst sehr steuerehrlich sind und Steuerhinterzieher bestraft sehen wollen. In diesem Sinne wäre eine praktizierende Bestrafungsmacht also legitim. Zur Klärung dieser Frage wurde im Anschluss ein t-test für unabhängige Stichproben gerechnet, in dem der Mittelwert der Gruppe der Bestrafungsmachtbedingung mit hoher und niedriger Ausprägung mit dem Mittelwert der manipulierten legitimen Macht-Items verglichen wurde. Somit wurde geklärt, ob sich die Teilnehmer in Bezug auf die Legitimität der Bestrafungsmacht unterscheiden. Es zeigte sich, dass sich die Teilnehmer tatsächlich unterscheiden. Es ließ sich ebenfalls ein negativer Zusammenhang zwischen der wahrgenommenen legitimen Macht und dem antagonistischen Klima nachweisen. Dies bekräftigt die Annahme, dass Teilnehmer, welche die Bestrafungsmacht für legitim halten auch nicht das Gefühl haben, die klimatischen Bedingungen zwischen

ihnen und der Steuerbehörde als antagonistisch wahrzunehmen. Stattdessen unterstützen sie das strenge Vorgehen der Steuerbehörde und zeigen demnach kein Empfinden eines (Räuber- und Gendarm – Verhältnisses). Dieses Ergebnis zeigt das Steuerverhalten von einer bisher unbehelligten Seite. Bisher wurde angenommen, dass sich Steuerzahler eben dann steuerkonform verhalten und freiwillig kooperieren, wenn sie die Macht der Steuerbehörde als legitim wahrnehmen und hohes Vertrauen ausgeprägt ist (Kirchler et al., 2008). Legitime Macht wird dahingehend definiert, dass die Steuerbehörde durch Seriosität und Expertentum durchaus berechtigt ist, Macht auszuüben. Allerdings wurde bisher noch nicht beschrieben, dass sich manche Steuerzahler eine sehr strenge Steuerbehörde wünschen, da sie beispielsweise selbst jahrelang Steuern ehrlich abgeführt haben und kein Verständnis für eine kulante Begegnung der Steuerbehörde gegenüber Steuersündern haben. In diesem Sinne würde die Bestrafungsmacht einen neuen Charakter bekommen. Bestrafungsmacht würde im Definitionsfeld der legitimen Macht eingebettet werden. Wohlwollende und nachsichtige Behandlung, gar Straferlasse wären ehrlichen Steuerzahlern demnach ein Dorn im Auge. Hasseldine (1998) nimmt an, dass ehrliche Steuerzahler Straferlasse bei offenkundiger Hinterziehung als unfair betrachten, da deren Integrität somit ignoriert wird und sie erheblich benachteiligt werden.

Die dritte Fragestellung untersuchte, ebenfalls im Kontext des „slippery-slope“ – Modells, den Zusammenhang zwischen der wahrgenommen bzw. manipulierten Bestrafungsmacht und der erzwungenen Kooperation. Es ließen sich in beiden Bedingungen keine signifikanten Zusammenhänge nachweisen. Dies könnte ein weiterer Beleg für die oben erwähnte Annahme sein, dass die Teilnehmer sich nicht veranlasst sahen, ihre Steuern unter Zwang zu zahlen. Es sei allerdings angemerkt, dass auch hier ein recht unausgeglichenes Verhältnis zwischen Teilnehmern besteht. Bei der Untersuchung, ob sich Teilnehmer der Bedingung der hohen Bestrafungsmacht von Teilnehmern der Bedingung der niedrigen Bestrafungsmacht in Bezug auf die erzwungene Kooperation unterscheiden, ließen sich keine signifikanten Unterschiede ausfindig machen. Eine weitere Erklärung könnte sein, dass die Manipulationstexte nicht ausreichend genug differenziert formuliert waren und sich die Teilnehmer in Bezug auf die Wahrnehmung der Bestrafungsmacht daher nicht unterscheiden.

In der vierten Fragestellung wurde untersucht, ob sich Wechselwirkungen zwischen Macht und Vertrauen in den Steuerbeiträgen nachweisen lassen.

Kirchler et al. (2008) nehmen an, dass eine hoch wahrgenommene Macht zur Beeinträchtigung des Vertrauens der Steuerzahler führen, aber auch Vertrauen die wahrgenommene Macht schwächen kann. Beide Determinanten, so wird angenommen, haben einen sich gegenseitigen beeinflussenden Charakter, der sich auf das Steuerverhalten ausüben kann. Es konnte nachgewiesen werden, dass sowohl in der Bedingung der Bestrafungsmacht, das Vertrauen zu erhöhten Steuerbeiträgen führte, dass Macht und die Interaktion zwischen Macht und Vertrauen allerdings keinen Einfluss auf die relativen Steuerbeiträge haben. Ebenfalls ließ sich in der Bedingung der manipulierten Bestrafungsmacht ein signifikanter Einfluss des Vertrauens auf die Höhe der relativen Steuerbeiträge nachweisen. Hier zeigte sich darüber hinaus, dass auch die Interaktion zwischen Vertrauen und der manipulierten Bestrafungsmacht einen Einfluss auf die Höhe der relativen Steuerbeiträge hatte. Die manipulierte Bestrafungsmacht als solche allerdings hatte keinen Einfluss auf die Steuerbeiträge. Inhaltlich zeigen sich Parallelen zu den Ergebnissen der Hypothese 2. Steuerzahler der Bedingung der hohen Bestrafungsmacht nahmen die Bestrafungsmacht auch legitimer wahr. In Bezug auf die Höhe des relativen Steuerbeitrages zeigte sich, dass ein zusätzliches hohes Vertrauen tatsächlich zur Bereitschaft beiträgt, seine Steuern ehrlicher abzuführen. Bestrafungsmacht als solche war kein einflussreicher Prädiktor der Steuerbeitragshöhe. Diese Ergebnisse sind mit den Annahmen des „slippery-slope“ – Modells kohärent. Kirchler et al. (2008) postulieren, dass wahrgenommene Macht allein kein befriedigendes und wünschenswertes Verhalten der Steuerzahler evoziert. Vertrauen und gerade die Symbiose aus Macht und Vertrauen können aber tatsächlich zu konformen Steuerverhalten der Bürger führen.

Bei Überprüfung der fünften Fragestellung wurde die Annahme des „eSSF“ überprüft, ob die Bestrafungsmacht einen negativen Einfluss auf das implizite Vertrauen hat. Gangl et al. (2012) nehmen an, dass das implizite Vertrauen durch gnadenlose Strafen und vermehrte Steuerprüfungen beschädigt wird. Demzufolge beginnen Steuerzahler zu reflektieren und das Verhalten der Steuerbehörde zu hinterfragen. Als Konsequenz, so schlussfolgern die Autoren, komme es zu Reaktanz und Misstrauen der Steuerzahler. Diese Annahme konnte nicht bestätigt werden. Hintergrund dieses Ergebnisses könnte sein, dass die Wahrnehmung des impliziten Vertrauens recht ungleichverteilt war. Nur drei von 66 Teilnehmern haben der Steuerbehörde tatsächlich implizit vertraut. Darüber hinaus waren sich die Teilnehmer

untereinander recht uneinig, wie sie die Bestrafungsmacht der Steuerbehörde wahrnehmen. Während die einen die Bestrafungsmacht als recht hoch wahrgenommen haben, haben sie andere als weniger hoch wahrgenommen. Einen tatsächlichen Effekt auf das implizite Vertrauen herauszufinden, erweist sich demzufolge als schwierig.

In der sechsten und somit letzten Hypothese wurde der positive Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima und die *committed cooperation* untersucht. Gangl et al. (2012) gehen davon aus, dass das Vertrauensklima auf dem impliziten Vertrauen basiert. Vertrauen Steuerzahler der Steuerbehörde automatisch und unbewusst, so vertrauen sie implizit. Die Steuerbehörde hingegen betrachtet die Steuerzahler in einem Vertrauensklima als ehrlich und aufrichtig. Das Verhältnis ist durch gegenseitiges Vertrauen charakterisiert, es werden dieselben sozialen Normen und moralischen Standards geteilt. Die Steuerbehörde nimmt sich selbst als stellvertretend für die Bürger des Staates dar, welche die Aufgabe hat, in Steuerfragen unterstützend und behilflich zu sein. Strafen und Kontrollen scheinen überflüssig, da in diesem Szenario nicht davon ausgegangen werden kann, dass Steuern hinterzogen werden. An der Tatsache, dass dieses Szenario üppigen Raum für delinquente Mitbürger bietet, welche die Vertrauensbasis ausnutzen und folglich Steuern hinterziehen, lässt sich nicht zweifeln. Es konnte sich jedoch kein Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima nachweisen lassen. Wie bereits weiter oben erwähnt, hat nur ein Bruchteil der Teilnehmer der Steuerbehörde implizit vertraut, der Rest der Stichprobe hatte offenbar keine Absicht, der Steuerbehörde implizit zu vertrauen. Demzufolge scheint es kaum überraschend, dass sich der Einfluss des impliziten Vertrauens auf das Vertrauensklima nicht nachweisen lässt.

Ähnlich verhält es sich mit dem Einfluss des impliziten Vertrauens auf die *committed cooperation*. Gangl et al. (2012) argumentieren, dass Steuerzahler, geprägt durch das Vertrauensklima, bereit sind, ihre Steuern ehrlich abzuführen. Sie fühlen sich zum Rest der Bevölkerung und der Steuerbehörde verbunden und handeln aus kollektiven und moralischen Gründen. Auch hier konnte kein Einfluss des impliziten Vertrauens auf die *committed cooperation* nachgewiesen werden. Des Weiteren muss zur Erklärung der sehr gering ausgeprägte Anteil der Teilnehmer, welche der Steuerbehörde implizit vertraut, erwähnt werden. Wenn implizites Vertrauen die Grundlage des Vertrauensklimas und der *committed cooperation* ist, scheint es sinnvoll zu

sein, dass implizites Vertrauen auch vorhanden sein muss. In dieser Stichprobe konnte diese Voraussetzung nicht erfüllt werden.

Die Annahmen der „eSSF“ konnten in dieser Arbeit nicht bestätigt werden. Es soll jedoch darauf verwiesen werden, dass zum einen eine eher kleine Stichprobe besteht, welche unter Umständen nicht gänzlich repräsentativ ist. Des Weiteren wurden die Teilnehmer u.a. nach dem Kriterium selektiert, möglichst wenige Erfahrungen mit Steuern gemacht zu haben. Dies war für die Wirksamkeit der Manipulationstexte eine wesentliche Voraussetzung. Allerdings muss erwähnt werden, dass eine Stichprobe, welche überwiegend aus Studenten in den Mitzwanzigern besteht und ca. 1000 € Monatsgehalt beziehen, nicht wirklich die Rahmenbedingungen der Realität erfüllen. Für eine simulierte Studie hingegen war das Setting ausreichend, es konnten jedoch nur die wenigsten Annahmen bestätigt werden. Des Weiteren ist die Itemanzahl der Skalen recht unausgeglichen. Während sich über zwanzig Items auf die legitime Macht beziehen, sind in der Skala der Bestrafungsmacht nur vier Items vorhanden. Ähnlich verhält es sich mit den Items des Vertrauens. Es bestehen nur drei Items des impliziten Vertrauens und sechs Items des begründeten Vertrauens. In zukünftigen Studien sollten daher ausgeglichene Itemanzahlen bestehen, um den Teilnehmern differenzierte Antwortmöglichkeiten bieten zu können.

Des Weiteren bietet sich an, dieses Experiment durchaus an Selbständigen durchzuführen. Beispielsweise könnte man die Manipulationstexte noch stärker differenzieren lassen und folglich untersuchen, ob die Manipulation wirkt. Darüber hinaus sollte bei zukünftigen Untersuchungen, welche diese Thematik behandeln, auf eine größere Stichprobe geachtet werden.

## 6 Literaturverzeichnis

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behaviour. *Organizational behaviour and human decision porcesses*, 50 (2), 179-211.

Andreoni, J. (1991). The desirability of a permanent tax amnesty. *Journal of public economics*, 45(2), 143-59

Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. S. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860

Baldry, J.C. (1987). Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results. *Public finance*, 42(3), 357-83

Balliet, D., Mulder, L. B., and Van Lange, P. A. M. (2011), Reward, Punishment, and Cooperation: A Meta-analysis, *Psychological Bulletin* 137, 594–615.

Beck , P.J., Davis, J.S., Jung, W.-O. (1991). Experimental evidence on taxpayer reporting under uncertainty. *Accounting Review*, 66 (3), 535-58.

Berti, C., und Kirchler, E. (2001). Contributi e contribuenti: Una ricerca sulle rappresentazioni des sistema fiscale. *Giornale Italiano di Psicologia*, 28(3), 595-60. In E. Kirchler (Hrsg.), *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press

Braithwaite, V. (2003). Perceptions of who´s not paying their fair share. *Australian journal of social issues*, 38 (3), 335-62.

Braithwaite, V., und Ahmed, E. (2005). A threat to morale: The case of australian higher education policy. *Journal of economic psychology*, 26 (4), 523-40

Castelfranchi, C., Falcone, R. (2010). *Trust theory: A socio-cognitive and computational model*. Wiley, West Sussex.

Dekker, H. C. (2004), Control of Inter-organizational Relationships: Evidence on Appropriate Partner Cooperation in Alliances, *Academy of Management Review* 23, 491–512.

El Sehity, T. & Kirchler, E. (2006). *Soziale Repräsentationen (Vorstellungen)*, (487-494). In:  
Bierhoff H. & D. Frey (Hrsg.). *Handbuch der Psychologie. Sozialpsychologie und Kommunikationspsychologie*. Göttingen: Hogrefe.

Falkinger, J. (1988). Tax evasion and equity: A theoretical analysis. *Public finance*, 43(3), 388-95

Falkinger, J., und Walther, H. (1991). Rewards versus penalties: On a new policy against tax evasion. *Public finance quarterly*, 19(1), 67-79

Falkinger, J. (1995). Tax evasion, consumption of public goods and fairness. *Journal of economic psychology*, 16(1), 67-79

Fishbein, M., und Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention and behaviour. An introduction to theory and and research*. Reading, MA: Addison-Wesley.

Fischer, C. M., Wartick, M., & Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11(1), 1–46.

Fjeldstad, O.-H. (2004). What´s trust got to with it? Non-payment of service charges in local authorities in south Africa. *Journal of modern African studies*, 43(4), 539-62

French, J.R.P., und Raven, B.H. (1959). The basis of social power. In D. Cartwright (Hrsg.), *Studies on social power* (pp.150-67). Ann Arbor, MI: University of Michigan Press

Frey, B.S. (2003). Deterrence and tax morale in the european union. *European review*, 11(3), 385-406

- Gangl, K., Hofmann, E., Pollai, M., & Kirchler, E. (2012). The dynamics of power and trust in the „slippery slope framework“ and its impact on the tax climate. Verfügbar unter <http://ssrn.com/abstract=2024946> oder <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2024946> [18.03.13].
- Grasmick, H.G., und Bursik Jr, R.J. (1990). Conscience, significant others, and rational choice: Extending the deterrence model. *Law and society review*, 24(3), 837-61.
- Hasseldine, J.D., und Hite, P.A. (2003). Framing, gender and tax compliance. *Journal of economic psychology*, 24(4), 517-33
- Hite, P.A. (1990). An experimental investigation of the effect of tax shelters on taxpayer noncompliance. *Public finance/finances publiques*, 45(1), 90-108
- Jackson, B.R., Milliron, V.C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of accounting literature*, 5(1), 125-65
- James, S., und Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of finance and management in public services*, 2 (2), 27-42.
- Job, J. und Reinhart, M. (2003). Trusting the tax office: Does Putnam’s thesis relate to tax? *Australian journal of social issues*, 38(3), 307-34
- Kahnemann, D., und Tversky, A. (1979). Prospect theory. An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263-91.
- Kinsey, K.A, Grasmick, H.G., und Smith, K.W. (1991). Framing justice: Taxpayer evaluations of personal tax burdens. *Law and society review*, 25(4), 845-73
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The „slippery slope“ framework. *Journal of Economic Psychology*, 29 (2), 210-225.

Kirchler, E. (2011). *Wirtschaftspsychologie. Individuen, Gruppen, Märkte, Staat. 4. vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage*. Göttingen: Hogrefe

Kohlberg, L., (1969). *Stages and sequences: The cognitive development approach to socialization*. In D. Goslin (Hrsg.), *Handbook of socialization theory and research*. Chicago, IL: Rand Mc Nelly

Lewis, A. (1979). An empirical assessment of tax mentality. *Public Finance*, 34 (2), 245-57

Lind, E.A., und Tyler, T.R. (1988). *The social psychology of procedural justice*. New York: Plenum

Luhmann, N. (2000). *Vertrauen: Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität*. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag

Malik, A.S., und Schwab, R.M. (1991). The economics of tax amnesties. *Journal of public economics*, 46(1), 29-49

MacCoun, R. J., (2005). Voice, control, and belonging: The double-edged sword of procedural fairness. *Annual review of law and social science*, 1(1), 171-201

McKerchar, M. (2001). *The study of income tax complexity an unintentional noncompliance: Research method and preliminary findings*. ATAX Faculty of Law Discussion Paper Series 2001/6, University of New South Wales, Sydney.

Moscovici, S. (1961). *La Psychoanalyse, son image et son public*. Paris: Presse Universitaire de France

Mulder, L. B., van Dijk, E., De Cremer, D., and Wilke, H. A. M. (2006), Undermining Trust and Cooperation: The Paradox of Sanctioning Systems in Social Dilemmas, *Journal of Law and Economics* 32, 89–97.

- Murphy, K. (2003). An examination of taxpayers' attitudes towards the Australian tax system: Findings from a survey of tax scheme investors, *Australian tax forum*, 18(2), 209-42
- Mühlbacher, S., Kirchler, E., Schwarzenberger, H.(2011). Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the "slippery slope" framework. *European Journal of law and economics*, 32, 89-97.
- Nooteboom, B. (2002), Trust: Forms, Foundations, Functions, Failures and Figures, Edward. *Experimental Social Psychology* 42, 147-162.
- Opanasenko, A. (2010). *Die einfache und multiple Regressionsanalyse zur Darstellung der einseitigen Zusammenhänge*. München: GRIN Verlag
- Park, C. G., & Hyun, J. K. (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. *Journal of Policy Modeling*, 25(8), 673-684.
- Schmölders, G. (1960). *Das irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*. Frankfurt am Main: Suhrkamp.
- Schmölders, G. (1975). *Einführung in die Geld- und Finanzpsychologie*. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft
- Raven, B. H. (1965), Social Influence and Power, in: Steiner, I. D., and Fishbein, M. (Hrsg.). *Mechanisms, Management Science* 25, 833-848.
- Raven, B. H. (1992), A Power/Interaction Model of Interpersonal Influence, *Journal of Social Current Studies in Social Psychology*, Holt, Rinehart and Winston, New York, 371-382.
- Stella, P. (1991). An economic analysis of tax amnesties. *Journal of public economics*, 46(3), 283-400
- Stainer, A., Stainer, L., und Segal, A. (1997). The ethics of tax planing. *Business ethics. A european review*, 6 (7), 213-19

- Spicer, M. W., und Becker, L. A. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National tax journal*, 33(2), 171-5
- Tax Justice Network (2012). Online im Internet. URL: [http://www.taxjustice.net/cms/front\\_content.php?idcat=57](http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=57) (Stand 05.07.2013)
- Torgler, B. (2003). Tax morale in transition countries. *Post-communist economies*, 15 (3), 375-81.
- Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European journal of political economy*, 21(2), 525-31.
- Turner, J. C. (2005). Explaining the nature of power: A three-process theory. *European Journal of Social Psychology*, 35(1), 1–22
- Tyler, T.R. (2005). *Readings in procedural justice*. Burlington, VT: Ashgate.
- Vihanto, M. (2003). Tax evasion and the psychology of the social contract. *Journal of socio-economics*, 32(2), 111-25
- Wartick, M. (1994). Legislative justification and the perceived fairness of tax law changes: A reference cognitions theory approach. *The journal of the American taxation association*, 16(2), 106-23
- Webley, P., Robben, H.S.J., Elffers, H., und Hessing, D.J. (1991). *Tax evasion: An experimental approach*. Cambridge: Cambridge University Press. In E. Kirchler (Hrsg.), *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press
- Webley, P., Cole, M., und Eidjar, O.-P. (2001). The prediction of self-reported and hypothetical tax evasion: Evidence from England, France and Norway. *Journal of economic psychology*, 22(2), 141-55.
- Weigel, R.H., Hessing, D.J., und Elffers, H., (1987). Tax evasion research: A critical appraisal and theoretical model. *Journal of economic psychology*, 8(2), 215-35.

Welch, M.R., Xu, Y.L., Bjarnason, T., und O'Donnell, P. (2005). „But everybody does it...“: The effects of perceptions, moral pressures, and informal sanctions on tax cheating. *Sociological spectrum*, 25 (1), 21-5

Wenzel, M. (2000). Misperception of social norms about tax compliance: From theory to intervention. *Journal of economic psychology*, 26 (4), 491-508.

Wenzel, M. (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers identity. *Journal of applied psychology*, 87(4), 629-4

# ANHANG

Manipulationstext der hohen Bestrafungsmacht

Manipulationstext der niedrigen Bestrafungsmacht

Manipulationstext der hohen legitimen Macht

Manipulationstext der niedrigen legitimen Macht

Items der Bestrafungsmacht

Items der legitimen Macht

Items des begründeten Vertrauens und impliziten Vertrauens

Items des antagonistischen-, Service- und Vertrauensklimas

Items zur Kooperation und Bereitschaft Steuern zu zahlen

Eidesstattliche Erklärung

Lebenslauf

## Manipulationstext der hohen Bestrafungsmacht

Sie hatten dieses Jahr ein Einkommen von (x) und es wurde eine Steuerabgabe von (x) unbedingt fällig. Sie haben einen Betrag von (x) eingezahlt, der Ihnen und anderen BürgerInnen von Ihrem Einkommen automatisch und sofort abgezogen wird. Sollten Sie bei der Steuerabgabe Steuern hinterzogen haben, so ist nach sehr strengen Berechnungen der SteuerprüferInnen die Höhe des hinterzogenen Betrags zu bezahlen. Da in dieser Runde eine Steuerprüfung durchgeführt wird, setzen wir Sie bezüglich der hohen Strafe Ihrer möglichen Steuerhinterziehung in Kenntnis. Im Falle von Steuerhinterziehung müssen Sie den hinterzogenen Betrag und zusätzlich eine hohe finanzielle Strafe von (x) der mit sehr strikter Bestrafung arbeitenden Behörde in Chomland überlassen. Somit beträgt Ihr aktuelles Jahreseinkommen (x).

## Manipulationstext der niedrigen Bestrafungsmacht

Sie hatten dieses Jahr ein Einkommen von (x), und es wurde eine Steuerabgabe von (x) von Ihnen bedingt fällig. Sie haben einen (x) eingezahlt, der Ihnen und anderen BürgerInnen von Ihrem Einkommen automatisch und in nächster Zeit abgezogen wird. Sollten Sie bei der Steuerabgabe Steuern hinterzogen haben, so ist nach wenig strengen Berechnungen der SteuerprüferInnen die Höhe des hinterzogenen Betrags (x) fällig. Da in dieser Runde eine Steuerprüfung durchgeführt wird, setzen wir Sie bezüglich der milden Strafe Ihrer möglichen Steuerhinterziehung in Kenntnis. Im Falle von Steuerhinterziehung müssen Sie den hinterzogenen Betrag und zusätzlich eine geringe finanzielle Strafe von (x) der mit wenig strikter Bestrafung arbeitenden Behörde in Chomland überlassen. Somit beträgt Ihr aktuelles Jahreseinkommen (x).

## Manipulationstext der hohen legitimen Macht

Sie hatten dieses Jahr ein Einkommen von (x), und es wurde eine Steuerabgabe von (x) unbedingt benötigt. Sie haben einen Betrag von (x) eingezahlt, der Ihnen und anderen BürgerInnen in Form von Infrastruktur und Sozialleistungen wieder sehr zugutekommt. Sollten Sie bei der Steuerabgabe Steuern hinterzogen haben, so ist nach sehr genauen Berechnungen der SteuerexpertInnen die Höhe des hinterzogenen Betrags zu zahlen. Da in dieser Runde eine Steuerprüfung durchgeführt wird, informieren wir Sie genau bezüglich der Rechtmäßigkeit Ihrer möglichen Abschreibungen. Im Falle von Steuerhinterziehung müssen Sie den hinterzogenen Betrag und zusätzlich einen hohen gesellschaftlichen Beitrag von (x) der sehr gesetzestreu arbeitenden Behörde in Chomland überlassen. Somit beträgt Ihr aktuelles Jahreseinkommen.

## Manipulationstext der niedrigen legitimen Macht

Sie hatten dieses Jahr ein Einkommen von (x), und es wurde eine Steuerabgabe von (x) von Ihnen bedingt benötigt. Sie haben einen Betrag von (x) eingezahlt, der Ihnen und anderen BürgerInnen in Form von Infrastruktur und Sozialleistungen wieder etwas zugutekommt. Sollten Sie bei der Steuerabgabe Steuern hinterzogen haben, so ist nach ungenauen Berechnungen der SteuerexpertInnen die Höhe des hinterzogenen Betrags zurückzuzahlen. Da in dieser Runde eine Steuerprüfung durchgeführt wird, informieren wir Sie etwas bezüglich der Rechtmäßigkeit Ihrer möglichen Abschreibungen. Im Falle von Steuerhinterziehung müssen Sie den hinterzogenen Betrag (x) und zusätzlich einen geringen gesellschaftlichen Beitrag von (x) der wenig gesetzestreu arbeitenden Behörde in Chomland überlassen. Somit beträgt Ihr aktuelles Jahreseinkommen (x).

## Items der Bestrafungsmacht

Bitte geben Sie im Folgenden an, wie Sie die Steuerbehörde in Chomland einschätzen!

Ich glaube, dass die Steuerbehörde in Chomland...

### **Bestrafungsmacht**

- SteuerhinterzieherInnen streng bestraft.
- ihre Forderungen durch Kontrollen und Strafen durchsetzt.
- hart bestraft, wenn sie einen Fehler findet.
- SteuerzahlerInnen mit Kontrollen und Strafen verfolgt.

### Items der legitimen Macht

- davon abhängig ist, dass die SteuerzahlerInnen ihre Steuerformulare sorgfältig ausfüllen, um effizient arbeiten zu können.
- weiß, wie man SteuerzahlerInnen gut berät.
- für eine professionelle Beratung der SteuerzahlerInnen sorgt.
- eine gewissenhaft ausgefüllte Steuererklärung bekommen sollte, wenn in der Vergangenheit die Steuererklärung oft fehlerhaft ausgefüllt wurde.
- für nachvollziehbare Abläufe bei der Einhebung von Steuern sorgt.
- eine Institution ist, der sich die SteuerzahlerInnen verpflichtet fühlen, weil sie in der Vergangenheit schon viele Transferleistungen, z.B.: Kinderbeihilfe etc., ausgezahlt hat.
- in Beratungsgesprächen genau darstellt, wie die Steuererklärungen ausgefüllt werden müssen, damit die SteuerzahlerInnen daraus lernen können.
- eine Institution ist, bei der sich die SteuerzahlerInnen zu Kooperation verpflichtet fühlen, weil sie ihnen in der Vergangenheit gute Dienste erwiesen hat.
- dafür sorgt, dass die Belange von SteuerzahlerInnen effizient und rasch bearbeitet werden.
- nur durch die Ehrlichkeit der SteuerzahlerInnen gut beraten und informieren kann.

- eine ehrliche Steuererklärung verdient hat, wenn in der Vergangenheit sehr oft der Steuerpflicht nicht nachgekommen wurde.
- das Recht hat, Steuerhinterziehung zu verfolgen.
- eine korrekte Steuererklärung bekommen sollte, wenn in der Vergangenheit die Steuererklärung sehr schlampig ausgefüllt wurde.
- die Kooperation der SteuerzahlerInnen benötigt, um ihre Aufgaben ordnungsgemäß ausführen zu können.
- von den SteuerzahlerInnen dafür gewürdigt wird, dass sie umfangreich informiert und berät.
- die rechtliche Pflicht hat, Steuern einzuheben.
- von den SteuerzahlerInnen dafür geschätzt wird, dass sie sich für die Steuereinhebung hohe Standards setzt.
- von den SteuerzahlerInnen dafür geschätzt wird, dass sie Kontrollen auch zu Beratungszwecken einsetzt.
- rechtlich verpflichtet ist, SteuerzahlerInnen bei Steuerangelegenheiten zu beraten.
- ein übersichtliches Informationsangebot hat, das SteuerzahlerInnen hilft, sich zurechtzufinden, wie sie ihre Steuern richtig abführen.
- eine Institution ist, der sich die SteuerzahlerInnen verpflichtet fühlen, weil sie ihre Anliegen in der Vergangenheit berücksichtigt hat.
- MitarbeiterInnen hat, die über Steuerangelegenheiten umfangreich informieren.

## Items des begründeten Vertrauens

Geben Sie bitte anhand der folgenden Aussagen an, inwieweit Sie der Steuerbehörde in Chomland vertrauen.

Ich vertraue der Steuerbehörde in Chomland...

### **Begründetes Vertrauen (reason-based-trust)**

- weil sie die benötigte politische Unterstützung hat, um ihre Arbeit auszuführen.
- weil ich davon abhängig bin.
- weil sie motivierte MitarbeiterInnen hat, die umfangreich beraten.
- weil es kein finanzielles Risiko für mich in sich birgt.
- weil sie mich kompetent berät.
- weil sie das wichtige Ziel verfolgt, kompetente Beratung zu bieten.

- weil sie SteuerzahlerInnen in Steuerbelangen wohlwollend berät.
- Implizites Vertrauen
- ohne darüber nachzudenken.
- blind.
- automatisch.

## Items des antagonistischen-, service- und Vertrauensklimas

Schätzen Sie bitte im Folgenden das Klima zwischen der Steuerbehörde und den SteuerzahlerInnen in Chomland ein.

Zwischen der Steuerbehörde in Chomland und den SteuerzahlerInnen herrscht ein Klima...

- indem SteuerzahlerInnen KundInnen der Steuerbehörde sind.
- wie zwischen einem Unternehmen und seinen KundInnen.
- das vom Servicegedanken geprägt ist.
- der Rücksichtslosigkeit.
- von Unbarmherzigkeit.
- von Jägern und Gejagten.
- indem mündige BürgerInnen erwünscht sind.
- des gegenseitigen Vertrauens.
- von gemeinsamer Verantwortung.

## Items zur Kooperation und Bereitschaft Steuern zu zahlen

Bitte kennzeichnen Sie, aus welchen Gründen Sie in Chomland Steuern bezahlen.

Wenn ich meine Steuern in Chomland vorschriftsmäßig zahle, dann tue ich das...

- weil es im Endeffekt allen Vorteile bringt.
- weil es das Richtige ist.
- weil ich mich dazu moralisch verpflichtet fühle.
- weil viele Steuerprüfungen stattfinden.
- weil ich weiß, dass ich kontrolliert werde.
- weil die Steuerbehörde häufig kontrolliert.

- weil die Steuerbehörde meine Kooperation wahrscheinlich erwidern wird.
- weil die Steuerbehörde mich korrekt behandelt, solange ich meine Fehler zugebe.
- weil die Steuerbehörde SteuerzahlerInnen unterstützt, die unverschuldete Schwierigkeiten haben, ihre Steuern zu zahlen.

## Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre eidesstattlich, dass ich die Arbeit selbst angefertigt, keine anderen als die Hilfsmittel benutzt und alle ausgedruckten Quellen, gedruckter Literatur oder aus dem Internet im Wortlaut oder im wesentlichen Inhalt übernommenen Formulierungen und Konzepte gemäß den Richtlinien wissenschaftlicher Arbeiten zitiert, durch Fußnoten gekennzeichnet bzw. mit der genauen Quellenangabe kenntlich gemacht habe. Ich habe mich bemüht, sämtliche Inhaber der Bildrechte ausfindig zu machen und ihre Zustimmung zur Verwendung der Bilder in dieser Arbeit eingeholt. Sollte dennoch eine Urheberrechtsverletzung bekannt werden, ersuche ich um Meldung bei mir.

---

Adelana Michael Ojo

## Lebenslauf

E-Mail: 0705864@unet.univie.ac.at

---

### Ausbildung

<b>WS 2007 – WS 2013</b>	<b>Diplomstudium Psychologie Universität Wien</b> Schwerpunkt Wirtschafts- und klinische Psychologie
<b>WS 2007 – WS 2008</b>	<b>Diplomstudium Katholische Fachtheologie</b>
<b>2004 – 2007</b>	<b>Abitur Kopernikus Oberschule Berlin</b>

### Ausgewählte Praktika

<b>2012</b>	<b>Humanware Gmbh</b>
<b>2011</b>	<b>Justizanstalt Wien - Favoriten</b>
<b>2011 – 2012</b>	<b>Wiener Gesundheitsförderung - Essstörungshotline</b>

### Berufliche Erfahrungen

<b>2012 – 2013</b>	<b>Institut für Psychosomatik und Schmitz Coaching Company</b>
<b>2010 – 2011</b>	<b>Behindertenbetreuung bei der Auftakt GmbH</b>
<b>2008 - 2010</b>	<b>Catering bei Mis en place Wien</b>